



**UNIVERSITA' DI PISA**  
**DIPARTIMENTO DI ECONOMIA & MANAGEMENT**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN STRATEGIA, MANAGEMENT  
E CONTROLLO**

TESI DI LAUREA IN PIANIFICAZIONE E CONTROLLO AZIENDE  
PUBBLICHE

IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE DELLA CONTABILITA'  
PUBBLICA: PRIME APPLICAZIONI E PROSPETTIVE DI ATTUAZIONE  
NEL CONTESTO LOCALE

Relatore: Chiar.mo Prof.re  
Simone Lazzini

Tesi di laurea di:  
Martina Princiotta

A.A. 2014/2015



## **Indice**

### **Introduzione**

#### **Cap 1 ANALISI DEL PROCESSO DEL CAMBIAMENTO**

##### **1.1 Il processo del cambiamento in Italia**

1.1.2 L'armonizzazione nelle amministrazioni pubbliche italiane

1.1.3 Elementi innovativi e finalità nell'armonizzazione dei sistemi contabili

##### **1.2 Il New Public Management**

1.2.1 I principi del New Public Management

1.2.2 Approcci teorici allo studio del New Public Management

1.2.3 L'evoluzione dei principi del New Public Management

1.2.4 Le riforme delle amministrazioni pubbliche nell'ambito del New Public Management

##### **1.3 Il New Public Governance**

##### **1.4 Analisi del contesto europeo**

#### **Cap 2 IL PROCESSO DI RIFORME DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA ITALIANA**

##### **2.1 Processo di cambiamento normativo**

2.2 Il D. Lgs. 118/2011 recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi

2.2.1 Il D.Lgs. 126/2014 a integrazione e modifica del D.Lgs. 118/2011

##### **2.3 Il sistema di contabilità economico-patrimoniale**

- 2.4 Principi contabili generali e applicati
- 2.5 Piano dei conti integrato
- 2.6 Schemi di bilancio: classificazione della spesa e delle entrate
- 2.7 I cambiamenti del processo di armonizzazione alla luce del New Public Governance

### CAP 3 L'APPROCCIO METODOLOGICO E LO STAGE

- 3.1 L'approccio metodologico
  - 3.1.2 Vantaggi svolgimento dello stage
  - 3.1.3 Il riaccertamento straordinario dei residui
  - 3.1.4 Il Fondo pluriennale vincolato
- 3.2 Domanda di ricerca
- 3.3 Modalità di svolgimento della ricerca

### CAPITOLO 4 RISULTATI DELLA RICERCA

- 4.1 Risultato dell'intervista
  - 4.1.1. Visione generale del problema: definizione degli obiettivi
  - 4.1.2. Il cambiamento organizzativo e il processo di stesura del bilancio
  - 4.1.3. Le motivazioni alla base del cambiamento: il parere dell'intervistato
- 4.2 Analisi documentale e esperienza diretta sul campo
- 4.3 Discussione dei risultati e stato di attuazione del cambiamento

### **Conclusioni**



## **Introduzione**

La modalità di approccio alla gestione delle amministrazioni pubbliche, sia a livello internazionale, sia a livello italiano, è cambiato radicalmente negli ultimi vent'anni.

Questo lavoro di tesi ha come finalità principale l'esame del processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni a livello europeo; in particolare ci si focalizzerà sul caso italiano.

Per rispondere all'obiettivo definito all'interno della tesi analizzerò due concetti centrali; il primo è quello di analizzare quali siano le ragioni e le esigenze che hanno mosso l'Italia ad attuare un processo di armonizzazione contabile nel settore delle amministrazioni pubbliche e come tale processo sia stato regolato dal legislatore nazionale, mentre il secondo obiettivo è l'esame del caso del Comune di Vaiano con la finalità di analizzare, utilizzando diverse fonti informative, gli impatti che inevitabilmente il processo di armonizzazione contabile comporta sugli enti pubblici. L'analisi del caso mostra quali difficoltà siano state affrontate dall'ente nel momento in cui il processo di armonizzazione è entrato in vigore il 1 gennaio 2015.

Il cambiamento italiano si colloca nel più ampio cambiamento delle amministrazioni pubbliche che è avvenuto a livello europeo. Nel corso di questo lavoro si afferma che tali cambiamenti, soprattutto contabili, siano nati principalmente dalla volontà, a livello delle diverse nazioni, di creare uno "Stato unico" tramite la costituzione dell'Unione Europea. Questo processo di "armonizzazione" è realizzabile anche attraverso la riduzione delle differenze tra i sistemi contabili utilizzati dalle diverse amministrazioni pubbliche in modo da rendere i dati confrontabili e immediatamente interpretabili.

Il cambiamento del settore pubblico in Europa è stato mosso anche dall'avvento della crisi economica del debito pubblico che ha portato gli Stati a rivalutare i propri livelli di indebitamento al fine di garantire la sostenibilità finanziaria.

Questo problema ha portato alla luce la necessità, da parte degli Stati, di avere informazioni contabili, puntuali e globali, sulla situazione economica e finanziaria effettiva dei propri conti pubblici, raggiungibile tramite l'adozione di strumenti contabili omogenei e comunicanti tra loro, tali da permettere un processo di consolidamento e valutazione dei conti pubblici.

Esaminando la letteratura, si è studiato come l'approccio del New Public Management (NPM) analizzi, sul piano accademico, i cambiamenti citati precedentemente. Esso ritiene che il modo ottimale per raggiungere l'efficienza e l'efficacia pubblica, sia quello di trasferire le peculiarità manageriali del settore privato all'interno dell'organizzazione pubblica.

In particolare il NPM enfatizza il concetto di efficientamento della gestione delle amministrazioni pubbliche attraverso l'introduzione e il monitoraggio di indicatori di performance ottenibile tramite le informazioni di bilancio più puntuali e veritiere. Il NPM evidenzia sei principi illustrati nella Tabella I.

**Tab. 1 Principi del NPM**

PRINCIPIO	FINALITA'	DESCRIZIONE
Devoluzione e delega di autorità	Accrescere la flessibilità operativa	Le decisioni non vengono prese più solamente dall'ente centrale di Governo, ma vengono dislocate negli enti locali
Introduzione indicatori di <i>performance</i>	Assicurare il raggiungimento di prestazioni predefinite	L'introduzione di espliciti <i>standard</i> di prestazione garantisce il raggiungimento di un livello di efficienza stabilito come ottimo in tutto il settore pubblico
Controllo dei risultati e <i>accountability</i>	Tenere monitorato il raggiungimento di un <i>benchmarking</i> definito a priori	Il costante controllo da parte del Governo garantisce il raggiungimento di <i>standard</i> di prestazione minimi definiti a livello centrale
Sviluppo della competizione	Garantire il raggiungimento di uno <i>standard</i> di qualità dei servizi offerti	La competizione nel mercato permette di mantenere competitivi i prezzi dei servizi non più offerti solo dal pubblico e alto lo <i>standard</i> della qualità
Sviluppare e ottimizzare le tecnologie informative	Garantire la trasparenza e la completezza delle informazioni	Le informazioni complete e adeguate permettono di non incorrere in fallimenti di mercato per asimmetria informativa
Migliorare la qualità della regolamentazione	Garantire la correttezza del mercato	Le regole della competizione del mercato permettono un corretto svolgimento del servizio ai cittadini

In seguito allo sviluppo del NPM nasce una nuova corrente teorica della letteratura manageriale: il New Public Governance (NPG) il quale pone l'attenzione sulla governance delle relazioni tra i diversi attori che compongono il settore pubblico riproponendo una responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti (pubblica amministrazione, cittadini, legislatore, etc) quale fattore fondamentale per il miglioramento della qualità del servizio. Il NPG ha come focus principale l'introduzione di strumenti di management nella gestione del servizio di un network complesso di attori eterogenei e l'influenzare e mediare le esigenze e gli obiettivi differenti e a volte in conflitto tra i diversi attori.

All'interno del NPG si sviluppa, anche, il principio di sussidiarietà che prevede l'intervento dello Stato nella produzione del servizio solo nel caso in cui il singolo o la comunità non sia in grado di produrli ad un livello qualitativo soddisfacente. Il presupposto alla base di questo principio è che il miglior servizio al cittadino venga sviluppato, in maniera ottimale, dai cittadini stessi, in quanto rappresentativi dei bisogni della collettività.

In questo lavoro di tesi si afferma che i cambiamenti contabili delle amministrazioni pubbliche italiane siano coerenti con i principi del NPG distaccandosi dal frame work fino ad ora seguito dal NPM.

In particolare in Italia nell'anno 2009 è iniziato un processo di riforma delle amministrazioni pubbliche specialmente nell'ambito della contabilità pubblica secondo due logiche apparentemente in contrapposizione: il perseguimento dell'efficienza del settore pubblico e l'esigenza di coordinamento e di controllo dei diversi attori del sistema. Questo cambiamento è stato dettato principalmente da due ragioni: il nuovo contesto europeo a cui ora l'Italia fa riferimento e le modifiche nell'assetto economico mondiale dovute alla crisi iniziata nel 2008. E' pertanto iniziato un importante processo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche che vuole rispondere a tre esigenze.

La prima è la necessità di uniformità dei sistemi contabili, strutture e schemi di classificazione nel settore delle amministrazioni pubbliche. La seconda necessità è consistita nel rendere prontamente disponibili i dati utili al calcolo degli indicatori di finanza pubblica definiti dal trattato di Maastricht; infine la terza



necessità è consistita nella verifica della sostenibilità finanziaria dello stato e un maggior controllo sulla sostenibilità economica dei servizi offerti al cittadino. L'avvento della crisi economica del debito pubblico scoppiata negli ultimi anni ha sicuramente acuito queste problematiche.

L'Italia si è accorta di non essere in grado di valutare la virtuosità dei propri enti pubblici e di monitorare il loro operato a causa della mancanza di strumenti tecnici adeguati. Per questa ragione l'ottica del legislatore è quella di avviare un processo di armonizzazione del sistema contabile in modo da utilizzare il bilancio pubblico come strumento fondamentale di informazione, sia per gli stakeholder esterni, come i cittadini, sia per lo Stato stesso.

La decisione di uniformare i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche italiane ha portato numerosi vantaggi come ad esempio una maggiore trasparenza, chiarezza e leggibilità dei dati contabili, una maggiore facilità di monitoraggio da parte dello Stato della situazione finanziaria e migliore individuazione delle responsabilità politiche delle scelte adottate, un migliore monitoraggio di finanza pubblica dello stato di sostenibilità finanziaria.

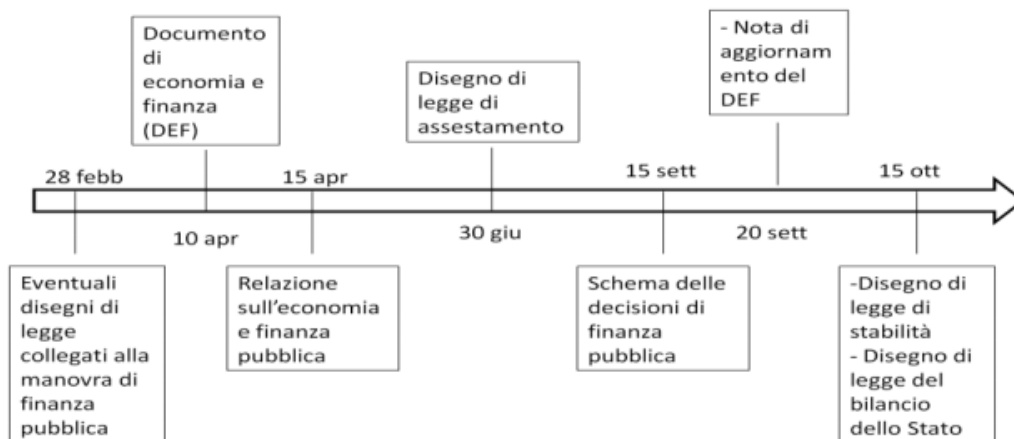
In particolare al fine di realizzare il processo di armonizzazione, in Italia sono state approvate le seguenti norme:

- la legge 31 dicembre 2009, n. 196 “Legge di contabilità e finanza pubblica” per il bilancio statale;
- il Titolo I del decreto legislativo n. 118 del 2011 “Principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali”;
- il Titolo II del decreto legislativo n.118 del 2011 “Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario”;
- la legge 30 dicembre 2010, n. 240 “Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario”.

Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili, in Italia, comincia con l'approvazione della legge 31 dicembre 2009, n. 196 i cui principali cambiamenti sono: l'introduzione della contabilità finanziaria di cassa quale sistema contabile principale delle amministrazioni pubbliche italiane, il cambiamento della

struttura di bilancio che viene suddiviso in missioni e programmi come i bilanci europei e l'introduzione nel ciclo di programmazione italiano di appositi documenti per seguire il ciclo di programmazione europeo secondo le tempistiche indicate dalla Figura I

**Fig.1 Ciclo di programmazione Italiano**



Tale processo di cambiamento ha coinvolto anche le amministrazioni locali attraverso il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. I principali cambiamenti apportati sono: l'adozione di regole contabili uniformi, l'adozione di un comune piano dei conti integrato, il cambiamento degli schemi di bilancio articolati in missioni e programmi, l'introduzione di un sistema di indicatori di risultato. L'introduzione, ai soli fini conoscitivi, di un sistema di contabilità economico patrimoniale da affiancare a quello di contabilità finanziaria secondo cassa.

A questo decreto legislativo ha seguito un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 Dicembre 2011 (DPCM) che regola la sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi. Il processo di armonizzazione, infatti, è preceduto da un periodo di sperimentazione in cui alcuni enti pubblici introdurranno le modifiche stabilite dalla legge. Questa sperimentazione si è voluta perché lo Stato non poteva prevedere l'impatto che il cambiamento avrebbe avuto nel settore, pertanto si è deciso di istituire un periodo in cui solo alcuni enti scelti cominciassero ad attuare in via preventiva il processo di

cambiamento in modo da capire quali fossero le criticità ed adeguare le norme secondo un procedimento “bottom up”.

Un ulteriore cambiamento è stato apportato dal D.Lgs 126 del 2014 che integra e modifica il D.Lgs 118/2011, attraverso l’inserimento di norme di dettaglio e degli allegati necessari per l’applicazione della riforma (schemi di bilancio, piano dei conti e principi contabili). Inoltre definisce l’ordinamento contabile delle regioni nel TITOLO III del D.Lgs 118/2011; aggiorna il TUEL (TITOLO IV del D.Lgs 118/2011) ai principi della riforma; adegua la definizione dell’indebitamento degli enti territoriali di cui art.3 comma 17, 2 350/2003, aggiungendo il leasing finanziario e il residuo debito garantito a seguito dell’esecuzione delle garanzie. Questa è stata la novità più grande apportata dall’armonizzazione.

La seconda parte del lavoro analizza nel dettaglio gli impatti dell’armonizzazione tramite il caso del Comune di Vaiano.

La scelta di studiare nello specifico il caso del Comune di Vaiano è dovuta al fatto che non avendo partecipato alla sperimentazione ha dovuto implementare ex-novo la normativa.

La ricerca è avvenuta secondo tre fasi:

- Fase 1: Stage formativo nel Comune di Vaiano con accesso a quattro tipi di fonti informative: (i) documenti interni al Comune, (ii) documenti pubblici, ma di più facile reperimento, (iii) esperienza lavorativa sul campo, (iv) intervista ai diretti interessati al cambiamento;
- Fase 2: Intervista strutturata con domande aperte al Responsabile dei servizi finanziari dell’AREA5 che segue direttamente il processo di cambiamento e di armonizzazione.
- Fase 3: Sistematizzazione dell’intervista e analisi dei risultati.

Per quanto riguarda gli spunti emersi a livello politico uno degli obiettivi ultimi del legislatore del processo di armonizzazione sia la volontà di responsabilizzare le amministrazioni pubbliche ed i diversi soggetti tramite l’introduzione di un set di indicatori di performance e tramite la più facile interpretazione, da parte del Governo, dei dati contabili a seguito della loro omogeneità. Inoltre, è stato

individuato come obiettivo del legislatore il miglioramento dell'accountability e della trasparenza del settore pubblico.

Si sottolinea che la contabilità economico-patrimoniale non è adatta all'amministrazione pubblica. Infatti la funzione della contabilità utilizzata anche nel settore privato è propria di soggetti che hanno la necessità di calcolare qual è il proprio risultato economico e il valore del proprio patrimonio. Gli enti locali, invece, sono enti pubblici che fanno prevalentemente trasferimenti di fondi ad altri soggetti finalizzati al coordinamento della programmazione e degli investimenti all'interno del territorio di loro giurisdizione. Inoltre il Comune di Vaiano ha dovuto raccordare il proprio bilancio con quello richiesto dall'armonizzazione.

Il processo di armonizzazione, seppur estremamente necessario poiché consente il confronto immediato tra i bilanci dei vari enti, non può eliminare le peculiarità delle diverse amministrazioni pubbliche non evidenziando le specificità di spesa. Esso dovrebbe essere in grado di unificare i sistemi contabili mantenendo intatte e salvaguardando le peculiarità.

Il processo di armonizzazione elimina qualsiasi elemento di flessibilità nella stesura del bilancio portando in sé, di contro, più trasparenza per monitorare maggiormente la tipologia di gestione amministrativa. La tempistica di adozione dei nuovi sistemi contabili è troppo stretta. Il decreto legislativo prevede che nel 2015 tutti gli enti pubblici dovranno utilizzare i nuovi sistemi contabili, tuttavia si sottolinea il fatto che tutti i principali adempimenti del 2015 si svolgeranno sulla base dei vecchi schemi ma con i nuovi principi a cominciare dal principio della competenza finanziaria potenziata. Questo comporta la necessità di fare il riaccertamento straordinario dei residui per adeguare il vecchio stock di crediti e debiti al nuovo principio. Con il riaccertamento straordinario si dovrà rideterminare l'avanzo di amministrazione e attuare una variazione di bilancio per determinare il FPV. Nel 2016 la redazione del bilancio avverrà sulla base dei nuovi schemi che avranno invece funzione autorizzatoria.

È doveroso sottolineare inoltre che l'armonizzazione richiede un cambiamento culturale significativo nella gestione contabile delle amministrazioni pubbliche.

Lo Stato chiede di cambiare un processo ormai definito da molti anni, modificando il modo di rendicontare e considerare le voci, impattando addirittura, seppur in piccola parte, sull'organizzazione dell'amministrazione pubblica. Quindi, oltre a tutti i cambiamenti tecnici richiesti, il processo di armonizzazione impatta anche sul personale dell'Ente.

Infatti è stato sottolineato che questo, seppur sottovalutato a livello centrale, è uno dei maggiori problemi da risolvere: il processo di stesura del bilancio dipende in maniera preponderante dal personale amministrativo chiamato ad attuarlo.

Si può concludere che, nel complesso, il processo di armonizzazione così attuato risponda in maniera esaustiva alle esigenze emerse negli ultimi anni.

Il processo di armonizzazione, inoltre, richiede un cambiamento di mentalità da parte dei dipendenti pubblici, sia rispetto al modo di considerare la funzione del bilancio, sia rispetto alla sua modalità di stesura, sia rispetto alla considerazione delle voci di spesa.

Si ritiene che questo aspetto sia stato in qualche modo sottovalutato dal legislatore nel momento dell'avvio del processo di armonizzazione.

Si può affermare che il processo di armonizzazione così composto segua principalmente le linee guida delineate dal NPG, infatti, le norme approvate, e così attuate dal Comune di Vaiano, dimostrano una volontà da parte del legislatore centrale di avere un maggior controllo sui soggetti erogatori di servizi al cittadino. In secondo luogo, si evidenzia una diminuzione delle competenze di tutti gli enti che riconduce nuovamente verso un approccio di accentramento decisionale precedentemente superato grazie all'approvazione della legge in materia di federalismo fiscale. Infine, si sottolinea come lo Stato stia acquisendo maggiormente il ruolo di gestore del network pubblico in quanto viene riconosciuto come l'unico soggetto in grado di influenzare le decisioni dei singoli attori.

### 1.1 Il processo di cambiamento in Italia

L'Italia, inserita in un contesto di cambiamento Europeo sta cercando, di seguire il filone di riforme del *New Public Management* (NPM), movimento sviluppato negli anni 90. Esso afferma che, per migliorare l'efficienza del settore pubblico, occorra trasferire alcune metodologie innovative utilizzate nel settore privato nelle organizzazioni pubbliche. In particolare, il NPM definisce alcune azioni mirate al raggiungimento dei seguenti scopi:

- devoluzione e delega di autorità in modo da accrescere la flessibilità operativa;
- introduzione di indicatori di *performance* per assicurare il raggiungimento di prestazioni predefinite;
- controllo dei risultati e *accountability* al fine di monitorare il raggiungimento di un *benchmarking* definito a priori;
- sviluppo della competizione per garantire il raggiungimento di uno *standard* di qualità dei servizi offerti ai cittadini;
- sviluppo e ottimizzazione delle tecnologie informative per garantire la trasparenza e la completezza delle informazioni;
- miglioramento della qualità della regolamentazione per garantire la correttezza del mercato.

Nel 2015 siamo in un periodo di transizione e affermazione del nuovo ordinamento contabile armonizzato.

La normativa che ha apportato le maggiori modifiche al sistema pubblico è il d.lgs. n. 118/2011 sull'armonizzazione contabile delle Regioni, degli enti locali e

dei loro organismi discende direttamente dalla l.n 42/2009 sul federalismo fiscale e dalla l. n. 196/2009 sulla contabilità pubblica. Il D.Lgs 118/2011 è coordinato e integrato dal D.Lgs 126 del 2014, attraverso l’inserimento di norme di dettaglio e degli allegati necessari per l’applicazione della riforma.

La L. n. 42/2009 “Delega al governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell’ articolo 119 della Costituzione” ha la finalità di assicurare autonomia di entrata e di spesa di Enti Locali e Regioni, garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in modo da sostituire gradualmente il criterio della spesa storica; stabilire i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; disciplinare l’istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante; disciplinare i principi generali per l’ attribuzione di un proprio patrimonio a Enti locali e Regioni.

La citata legge disciplina inoltre:

- I rapporti finanziari Stato-Regioni,
- La finanza degli Enti locali,
- Il finanziamento delle funzioni degli Enti locali,
- Il coordinamento e l’autonomia di entrata e di spesa di Enti Locali,
- I Fondi perequativi per enti locali,
- Il coordinamento e la disciplina fiscale dei diversi livelli di governo,
- Il patrimonio di Regioni ed Enti locali.

L’ affermazione del federalismo fiscale, ha apportato una decentralizzazione delle decisioni pubbliche al di fuori dello Stato e quindi nasce l’urgenza di avere informazioni chiare, leggibili ed uniformi in modo da poter valutare in maniera sintetica e precisa la virtuosità delle singole amministrazioni pubbliche.

Successivamente all’approvazione della legge che promuove l’attuazione del federalismo fiscale, comincia a formarsi una seconda esigenza, ovvero quella dell’uniformità contabile delle amministrazioni pubbliche italiane. La Ragioneria Generale dello Stato, analizzando la situazione della contabilità del settore pubblico, ha riscontrato che, all’interno dello stesso comparto di enti, vengono

utilizzati sistemi contabili differenti e adottate strutture e schemi di classificazione eterogenei, sia di bilanci di previsione che dei conti consuntivi. A sottolineare maggiormente l'esigenza di uniformità, ci si è accorti che nel nostro Paese, anche quando è previsto il medesimo sistema contabile e gli stessi schemi di bilancio, vengono applicati principi e metodologie contabili non uniformi. «L'ISTAT (Istituto nazionale di statistica) ha sottolineato la complessità degli apparati amministrativo-contabili delle istituzioni relative ai diversi livelli di governo» e afferma che è necessaria «una maggiore integrazione e comparabilità dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche, indispensabile per consentire il monitoraggio e la rappresentazione degli aggregati di finanza pubblica»<sup>1</sup>.

La necessità di una riforma contabile e di un processo di armonizzazione vero e proprio si è manifestato ulteriormente con l'entrata dell'Italia nell'Unione Europea. Questo fatto, inevitabilmente, genera un cambiamento di visuale e di termini di paragone. Infatti, l'Italia ora non si trova più a confrontarsi solamente con il proprio settore pubblico, ma si è inserita in un contesto più generale, caratterizzato da una molteplicità di nazioni e di settori pubblici a confronto. In questo cambiamento di prospettiva l'Italia ha dovuto tenere conto del Trattato sull'Unione europea (Trattato di Maastricht) firmato da tutti gli Stati membri al momento dell'entrata nell'Unione Europea. L'art. n. 104 del trattato regola la procedura sui disavanzi eccessivi delle nazioni, più esattamente cita: «La Commissione sorveglia l'evoluzione della situazione di bilancio dell'entità del debito pubblico negli Stati membri, al fine di individuare errori rilevanti [...]»<sup>2</sup>. In particolare, il trattato prefigge dei valori soglia che gli indicatori deficit/PIL e debito pubblico/PIL possono assumere nei diversi Paesi: il primo può essere pari al massimo al 3% alla fine dell'ultimo esercizio finanziario concluso, mentre il secondo non deve superare il valore del 60% alla fine dell'ultimo esercizio di bilancio concluso. La necessità, quindi, di tenere monitorati gli impegni di

---

<sup>1</sup> Rizzuto, L., De Joanna, P., "Armonizzazione dei bilanci pubblici e autonomia contabile delle aree regionali con divari di sviluppo economico", *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, Vol. 4, 2006, pag. 679

<sup>2</sup> Trattato di Maastricht, art. n.104



stabilità nei conti pubblici assunti dallo Stato a livello europeo ha dato un ulteriore forte e decisivo input al processo di riforma sul sistema contabile.

Le informazioni richieste a livello europeo non apparivano in Italia prontamente disponibili poiché non era mai stato realizzato un processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, tale da poter rendere omogenei, confrontabili e aggregabili tutti i dati economici e finanziari delle organizzazioni del settore pubblico. Tale processo è stato ora intrapreso e, a conclusione della creazione di una uniformità dei bilanci, le informazioni contabili saranno reperibili poiché si adotterà come schema di bilancio quello utilizzato già dai sistemi contabili europei: il SEC 95.

Il SEC 95 è un sistema contabile utile per descrivere in maniera sistematica e dettagliata il complesso di un'economia, i suoi componenti e le sue relazioni con le altre economie. Esso individua gli agenti economici che interagiscono per lo svolgimento di alcune funzioni fondamentali, le operazioni effettuate dai diversi settori che generano flussi economici, un sistema di conti per le registrazioni dei flussi e delle variazioni degli stock, che comprende:

- i conti delle operazioni correnti (calcola il risparmio che costituisce la fonte primaria dell'accumulazione);
- i conti dell'accumulazione (rilevano le variazioni intervenute nelle attività e passività del Paese e dei singoli settori e consentono di misurare la modifica del patrimonio netto) ;
- i conti patrimoniali; individua, inoltre, un quadro delle interdipendenze degli operatori mediante tavole "*input-output*" che rilevano le relazioni che intercorrono tra i diversi settori delle attività economiche dando una descrizione dettagliata dei processi di produzione e di utilizzo delle risorse da essi generate.

In questo clima di cambiamento internazionale si è aggiunto l'avvento della crisi economica che ha interessato le principali economie moderne. L'avvento della crisi, caratterizzata da gravi problematiche di insolvibilità dei debiti pubblici dei

principali stati moderni, ha portato ad una nuova definizione degli obiettivi principali perseguiti dai governi nazionali:

- la sostenibilità finanziaria dei debiti pubblici ;
- la crescita economica.

Conseguentemente, gli stati moderni si sono trovati a dover gestire problematiche di sostenibilità finanziaria dei propri settori pubblici non più finanziabili in maniera principale attraverso il ricorso al debito pubblico. In questo modo è cambiata anche la *mission* delle organizzazioni pubbliche che non è più soltanto quella di offrire un servizio di qualità al cittadino, ma anche, e soprattutto, quella di verificare la sostenibilità finanziaria ed economica dei servizi pubblici erogati. Questo cambiamento nella *mission* delle organizzazioni del settore pubblico porta con sé, tuttavia, una problematica di secondo genere: è necessario avere strumenti contabili in grado di fornire informazioni corrette, tempestive e consistenti sulle dimensioni economico e finanziarie delle organizzazioni del settore pubblico. Inoltre, tali strumenti devono essere omogenei tra le diverse amministrazioni pubbliche in modo tale da poter consentire al *policy maker* di effettuare operazioni di aggregazione e consolidamento delle informazioni contabili al fine di monitorare le dimensioni economico e finanziaria dell'intero settore pubblico dello Stato.

Emerge, pertanto, un problema di sviluppo ed armonizzazione degli strumenti contabili in grado di soddisfare in maniera adeguata tali esigenze informative per tutto il comparto delle amministrazioni pubbliche di un paese.

L'Italia, in particolare, data l'eterogeneità dei sistemi contabili all'interno del proprio settore pubblico, è pienamente coinvolta da tale problematica poiché non è in grado di definire ed analizzare indici che permettano di valutare la virtuosità delle amministrazioni pubbliche (siano essi enti, Regioni, Comuni) e che permettano di tenere monitorata la situazione finanziaria delle stesse.

Nella sua configurazione tradizionale, il bilancio svolge soprattutto una funzione autorizzatoria, per la quale gli schemi di tipo finanziario appaiono sufficienti. Tuttavia, negli anni recenti, le nuove esigenze poste dal perseguimento di obiettivi di efficacia ed efficienza nell'utilizzo delle risorse hanno determinato

una maggiore attenzione alla funzione di tipo gestionale, caratterizzata da approcci economico-aziendalistici, con un ampliamento della strumentazione disponibile e dell'utilizzo di tecniche dedotte dall'esperienza di impresa. Tale approccio, in linea con le più recenti tendenze internazionali (New Public Financial Management), è stato recepito dalla nuova legge di contabilità affiancando, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria, un sistema di contabilità economico-patrimoniale. La contabilità economica dovrebbe consentire una più immediata relazione tra fonti di finanziamento ed impieghi e tra risorse utilizzate e beni e servizi prodotti.

Sulla scia di una tendenza evolutiva che trova dei precedenti nell'ambito del sistema italiano di contabilità pubblica, con riferimento all'esperienza degli Enti Locali (decreto legislativo n. 267 del 2000) e degli Enti pubblici istituzionali (decreto del Presidente della Repubblica n. 97 del 2003), il legislatore prefigura un sistema contabile "duale" per le amministrazioni pubbliche, nel quale, accanto alla tradizionale contabilità su base finanziaria, convive la financial accounting su base accrual (competenza economica).

L'adozione congiunta della contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale, tecnicamente, può avvenire secondo tre differenti modelli contabili:

- 1) Contabilità finanziaria estesa, che si basa sul presupposto che la contabilità finanziaria sia in grado di pervenire alla determinazione anche dei valori non numerari. In tal caso, nel corso dell'esercizio si effettuano esclusivamente rilevazioni di contabilità finanziaria, mentre, a fine periodo, con il prospetto di conciliazione, si procede a rettificare e ad integrare i valori finanziari, al fine di costruire il conto economico ed il conto del patrimonio;
- 2) Contabilità integrata, ovvero un sistema contabile che si scompone, al suo interno, in più moduli (o sottosistemi), rappresentati dalla contabilità finanziaria, dalla contabilità generale e dalla contabilità analitica; ciascuna operazione alimenta una o più rilevazioni contestuali nei diversi sottosistemi; in tal caso, il prospetto di conciliazione diviene uno strumento per "riconciliare" ex-post i valori rilevati nei diversi sistemi contabili, spiegandone gli scostamenti;

3) Sistemi contabili paralleli, nel qual caso contabilità finanziaria e generale costituiscono due sistemi autonomi ed indipendenti, tenuti separatamente e privi di collegamenti formali.

Dal contesto della legge, e in particolare da quanto previsto all'articolo 2, sembrerebbe emergere la scelta del legislatore verso la modalità indicata al punto 2), avendo individuato il piano integrato dei conti come strumento per consentire una comune base di aggregazione dei dati per tutte le pubbliche amministrazioni. A tale proposito, la Ragioneria Generale dello Stato, da qualche anno, ha avviato con alcuni Ministeri lo sviluppo di un sistema informatico per la gestione integrata della contabilità economico-patrimoniale-analitica e finanziaria.

Soverchia nel 2008, afferma che: «esistono due scenari possibili di omogeneizzazione contabile: la standardizzazione e l'armonizzazione». Con il termine di standardizzazione si riferisce ad un processo che persegue l'eliminazione o comunque la massima riduzione delle diversità contabili finalizzato alla definizione di un modello comune tendente all'uniformità delle pratiche contabili e, segnatamente, del bilancio d'esercizio; mentre con armonizzazione individua un processo teso a rendere compatibili le diverse pratiche contabili diffuse in vari contesti e rendere confrontabili i documenti di sintesi. La principale differenza sembra, pertanto, essere quella di una maggiore o minore rigidità della strategia di omogeneizzazione contabile, da cui deriverebbe il differente grado di uniformità dei comportamenti contabili<sup>3</sup>.

L'armonizzazione ha portato l'Italia alla scelta di omogeneizzazione i suoi conti e questo ha assunto un'importanza cruciale nel dibattito di finanza pubblica e la risoluzione di questo problema ha acquisito la priorità nelle decisioni delle politiche economiche successive a costo di sacrificare alcune autonomie concesse in precedenza.

Mentre Tommasetti, afferma che: «le diverse riforme varate negli ultimi anni sono il frutto di una duplice esigenza: risanamento della finanza pubblica e adozione di misure di autonomia territoriale e funzionale. Queste due esigenze

---

<sup>3</sup> Soverchia, M., (2008), *“L'armonizzazione contabile delle Amministrazioni Pubbliche. Attori, processi, strumenti”*, Giuffrè Editore, Macerata

sarà difficile attuarle contemporaneamente visti i tempi diversi in quanto già nel breve periodo mentre i provvedimenti di riassetto gestionale ed organizzativo richiedono risorse e tempi più ampi. Ne consegue che la prima esigenza ha finito, in molti casi, con il limitare gli orizzonti della seconda, che è quindi risultata talora sacrificata, pur producendosi in ogni caso rilevanti conseguenze positive»<sup>4</sup>. L'Italia, data l'urgenza, decide quindi di approvare una serie di riforme contabili che riguardano il sistema di contabilità pubblica in tutti i suoi aspetti, andando in controtendenza rispetto a quanto proposti dal NPM, ma anzi, data l'esigenza di coordinamento di diversi attori che svolgono lo stesso servizio, in linea con il nascente movimento del *New Public Governance*.

Tommasetti nel 2008, afferma che “il *New Public Governance* si concretizza nella creazione delle condizioni che consentono di far convergere sforzi, iniziative ed interventi sia pubblici che privati per il soddisfacimento di determinate finalità”.

I processi di riforma realizzati negli ultimi anni hanno rafforzato il collegamento tra autonomia e responsabilità, nel senso di collegare l'attribuzione di maggiori poteri ai diversi enti sul piano gestionale ed organizzativo:

- ad una maggiore responsabilizzazione sui risultati;
- al ripensamento dell'oggetto della rilevazione contabile e al rafforzamento della finalità informativa dei bilanci<sup>5</sup>.

Quindi, le spinte che hanno portato ad uniformare i sistemi contabili si possono quindi riassumere in tre punti:

1) esigenza di coordinamento della finanza pubblica in merito all'attuazione del federalismo fiscale: «per il raggiungimento di tali obiettivi di finanza pubblica risulta indispensabile istituire un sistema di raccordi organizzativi ed istituzionali tra i vari livelli di Governo, al quale deve necessariamente corrispondere una

---

<sup>4</sup> Tommasetti, A., (2008), “*I sistemi contabili nelle Amministrazioni Pubbliche. Una prospettiva internazionale*”, Giuffrè Editore, Salerno, pag.11

<sup>5</sup> Tommasetti, A., (2008), “*I sistemi contabili nelle Amministrazioni Pubbliche. Una prospettiva internazionale*”, Giuffrè Editore, Salerno, pag.11

struttura dei bilanci pubblici che documenti l'attività finanziaria della pubblica amministrazione in modo trasparente e coerente col nuovo assetto»<sup>6</sup>;

2) esigenza di trasparenza nella produzione, conoscibilità e disponibilità dei dati di finanza pubblica imposti dall'adesione all'Unione monetaria europea;

3) esigenza di informazioni uniformi da parte delle amministrazioni pubbliche per effettuare scelte di politica economica in relazione alla stabilità finanziaria del Paese: «a livello regionale, occorre introdurre schemi di classificazione contabile, di tipo economico e funzionale, che mettano in grado di misurare l'azione politica dell'ente in specifici settori di investimento»<sup>7</sup>.

**Fig. 1 Le ragioni del processo di armonizzazione contabile**



La decisione di uniformare i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche a tutti i livelli toglie autonomia nel potere decisionale nel settore di appartenenza. Tutte le decisioni importanti, per esempio di politica economica, di gestione del mercato o di obiettivi da raggiungere, sono delegate allo Stato; queste decisioni prese lasciano poca indipendenza sull'uso discrezionale e libero delle risorse del

<sup>6</sup>Rizzuto, L., De Joanna, P., "Armonizzazione dei bilanci pubblici e autonomia contabile delle aree regionali con divari di sviluppo economico", *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, Vol. 4, 2006, pag. 666

<sup>7</sup> Rizzuto, L., De Joanna, P., "Armonizzazione dei bilanci pubblici e autonomia contabile delle aree regionali con divari di sviluppo economico", *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, Vol. 4, 2006, pag.669

territorio, poiché è necessario rispettare il patto di stabilità, e sulle modalità di spesa di fondi autonomi.

Di contro l'unione di tutti i sistemi contabili porta diversi vantaggi:

- Il primo è che risponde all'esigenza informativa. Tutti i dati rilevati dalle diverse amministrazioni sono confrontabili, coerenti con le esigenze dell'Unione Europea e più leggibili dagli *stakeholder* esterni;
- In secondo luogo, data la maggior chiarezza dei dati, è più facile da parte dello Stato, tenere monitorata la situazione finanziaria dei diversi settori, individuando immediatamente le responsabilità politiche delle scelte adottate. Questa facilità di controllo permette sia di valutare quali siano i soggetti più virtuosi nel mercato pubblico da utilizzare come modello, sia di individuare quali siano i soggetti in difficoltà, da sanzionare per irregolarità o per il mancato perseguimento degli obiettivi comuni delineati per tutto il settore;
- In terzo luogo, essendo i dati uniformi ed aggregabili, si può più facilmente monitorare la situazione del bilancio dello stato pubblico, gli andamenti generali della finanza pubblica e quindi la sostenibilità finanziaria del Paese.

Dal 2009, in sequenza, vengono riformati i sistemi contabili del settore pubblico a diversi livelli.

Per l'armonizzazione del bilancio dello Stato viene approvata la legge 31 dicembre 2009 n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica" che definisce le nuove metodologie di stesura – comprendenti sia il principio contabile da utilizzare, sia lo schema di bilancio, sia le tempistiche – e le motivazioni che hanno portato a questo cambiamento.

Agli enti territoriali viene dedicato tutto il TITOLO I del decreto legislativo n. 118 del 2011, mentre il TITOLO II dello stesso decreto norma l'armonizzazione dei bilancio nell'ambito della sanità.

Per quanto riguarda il settore dell'istruzione, ed in particolare il settore universitario, il cambiamento viene descritto nella legge 30 dicembre 2010, n. 240, "Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario".

I principali cambiamenti e implicazioni della legge sono descritte nella tabella 1.

**Tab.1 Caratteristiche della legge del 30 dicembre del 2010, n.240 in materia universitaria**

Obiettivi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- revisione della disciplina della contabilità per garantire coerenza con la programmazione triennale di ateneo;</li> <li>- maggiore trasparenza nei confronti dei diversi <i>stakeholder</i> ed omogeneità tra i bilanci dei diversi atenei;</li> <li>- individuazione della condizione patrimoniale dell'ateneo e dell'andamento complessivo della gestione.</li> </ul>
Cambiamenti principali	<p>Introduzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- del sistema economico-patrimoniale e analitico;</li> <li>- del bilancio unico e consolidato;</li> <li>- di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti con decreto del MIUR (Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca).</li> </ul>
Caratteristiche intrinseche	<ul style="list-style-type: none"> <li>- favorire la trasparenza;</li> <li>- Semplificazione delle procedure contabili riducendo gli adempimenti cui gli atenei sono sottoposti;</li> <li>- Omogeneità delle procedure contabili;</li> <li>- Gestione unitaria del ciclo di programmazione contabile;</li> <li>- Ampliare disponibilità delle informazioni.</li> </ul>



### **1.1.2 L'armonizzazione nelle amministrazioni pubbliche italiane**

Il decreto sull'armonizzazione contabile degli Enti territoriali e dei loro organismi ha per oggetto l'adozione dei sistemi contabili omogenei.

Le finalità fondamentali dell'armonizzazione sono il monitoraggio e il consolidamento dei conti pubblici nazionali e la connessione dei conti delle Amministrazioni pubbliche Italiane con il sistema europeo dei conti nazionali.

Il presupposto sostanziale dell'armonizzazione è l'esistenza di disomogeneità fra il bilancio dello Stato, quelli delle Regioni e quelli degli Enti Locali.

I cardini fondamentali su cui poggia la riforma dell'armonizzazione contabile sono:

- 1) la definizione dell'aggregato da considerare;
- 2) il sistema contabile economico-patrimoniale, da affiancare a quello finanziario, con finalità conoscitive, lasciando al sistema finanziario il valore autorizzatorio; esso è fondato sul principio di competenza economica e sulla misurazione dei componenti del risultato economico;
- 3) il sistema dei principi contabili generali e applicati;
- 4) la definizione dei comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con propri enti ed organi strumentali, aziende, società controllate e partecipante e altri organismi controllanti;
- 5) il comune piano dei conti integrato;
- 6) omogeneità di classificazione delle entrate per titoli, tipologie, categorie; l'unità di voto di bilancio è la tipologia;
- 7) omogeneità di classificazione delle spese per missioni, programmi e macroaggregati, l'unità di voto di approvazione del bilancio è il programma;
- 8) l'interpretazione del sistema di bilancio (bilancio preventivo annuale e pluriennale con tutti i loro allegati) inserito nel più ampio sistema di programmazione e rendicontazione aziendale;

- 9) definizione di uguali termini di approvazione dei bilanci, rendiconti e conti consolidati;
- 10) sperimentazione da adottare con procedimento bottom-up.

L'armonizzazione della contabilità degli Enti pubblici territoriali italiani va verso l'adozione di istituti contabili tipici delle imprese.

Sono elementi di convergenza alla contabilità d'impresa:

- 1) la redazione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale;
- 2) il principio della competenza economica tra i postulati di bilancio;
- 3) l'inserimento tra i postulati di bilancio di numerosi principi di bilancio di impresa, come, significatività, rilevanza, prudenza, continuità, costanza, verificabilità, neutralità ecc. Infine, il principio della prevalenza della sostanza e della forma, richiamato dal Documento n. 11 dell'OIC, che ha però le sue origini nel sistema dei principi contabili internazionali (IAS17).

### **1.1.3 Elementi innovativi e finalità nell'armonizzazione dei sistemi contabili**

L'armonizzazione dei sistemi contabili è un processo strategico finalizzato a realizzare con la partecipazione di tutte le Amministrazioni Pubbliche il perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, coerentemente alle procedure e ai criteri stabiliti dall'Unione Europea e condividendo le responsabilità.

Sono proprio i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica che realizzano tali obiettivi.

Nell'Decreto legislativo n. 118 del 23 giugno 2011, l'art.2 stabilisce che le Regioni, gli Enti Locali ed i loro enti strumentali adottano la contabilità finanziaria a cui affiancano, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità

economico-patrimoniale, che garantisce l'unione dei fatti di gestione finanziari ed economico-patrimoniali e conformando la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato, ed ai principi definiti con il medesimo decreto legislativo.

I principi applicati garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione Europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei.

Mentre, l'art. 11 prevede che le Regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali adottino, comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e inoltre comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, e altri organismi controllati.

Un elemento che ha apportato un grosso cambiamento nel panorama pubblico Italiano è il processo di sperimentazione disciplinato dall'art.36 della durata di due anni finanziari, che ha riguardato l'adozione delle disposizioni relative ai principi contabili generali e applicati per le Regioni, le province autonome e gli enti locali; con l'art. 9 del d.l. 31 agosto 2013, n.102 questo periodo di sperimentazione è stato portato a tre anni.

Il d.P.C.M del 28 dicembre 2011, per la sperimentazione, è finalizzato a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche necessarie.

In allegato al d.P.C.M. è disciplinato, il principio contabile n.4 riferito al bilancio consolidato, nel quale è previsto che gli enti che partecipano alla sperimentazione redigano un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il complessivo risultato economico dell'attività svolta attraverso le proprie organizzazioni, enti strutturali e società controllate e partecipate.

Il bilancio consolidato deve consentire di:

- 1) integrare le carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che svolgono le proprie funzioni anche attraverso enti strutturali e detengono

rilevanti partecipazioni in società, fornendo anche informazioni sulle scelte d'indirizzo, pianificazione e controllo;

- 2) attribuire all'Amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo;
- 3) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo all'Amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

La soluzione della problematica consentirà di:

- definire correttamente le componenti complessive della spesa pubblica locale;
- avere conoscenza dei reali equilibri di bilancio, evidenziando i saldi che determinano situazioni di disavanzo, o reali contenuti di una sana gestione complessiva dell'ente;
- vigilare sulla dinamica della spesa per il personale,
- vigilare sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno
- avere coscienza e valutazione reale del patrimonio dell'ente e della gestione.

Il progetto di armonizzazione della contabilità pubblica consente di avere una panoramica globale e veritiera della situazione dei conti pubblici.

I nuovi sistemi contabili hanno introdotto un principio molto importante che è quello della competenza finanziaria potenziata<sup>8</sup>, inteso come criterio che ti consente di imputare agli esercizi finanziari le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive.

Questo principio prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente valide, attive e passive, siano registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con l'imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione stessa viene a scadere.

---

<sup>8</sup> Prima dell'attuazione delle regole contabili uniformi, nei bilanci degli enti locali, le obbligazioni erano imputate all'esercizio finanziario in cui le obbligazioni sorgevano, salvo deroghe ed eccezioni che rendevano incerta l'applicazione del principio; mentre adesso con il principio contabile n.16 della competenza finanziaria, così detta potenziata, le obbligazioni devono essere registrate quando l'obbligazione sorge, con l'imputazione alle scritture contabili negli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

Un altro principio il n.3.3 che ha introdotto un ulteriore cambiamento è il Fondo Svalutazione crediti, che prevede che siano accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia esigibilità e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione.

Nel bilancio di previsione è stata creata un'apposita voce, Accantonamento al fondo svalutazione crediti, il cui ammontare è determinato in considerazione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata). L'accantonamento al Fondo svalutazione crediti non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nell'avanzo di amministrazione come quota vincolata.

In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio, viene verificata la congruità del Fondo svalutazione crediti complessivamente accantonato nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello in corso. L'importo complessivo del Fondo viene calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accantonamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi. Fino a quando il Fondo svalutazione crediti non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Il Fondo svalutazione è articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti.

Quando un credito è dichiarato definitivamente inesigibile lo si elimina dalle scritture e per lo stesso importo si riduce il Fondo svalutazione crediti.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento di residui attivi viene determinata la quota di avanzo di amministrazione vincolata al Fondo svalutazione.

Un altro degli aspetti considerato dal legislatore è quello dei servizi per conto terzi, ovvero per le transazioni poste in essere per altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle

disposte come sostituto d'imposta. Sono classificate tra tali operazioni anche le transazioni che riguardano i depositi dell'ente presso i terzi, i depositi dei terzi presso l'ente, la cassa economale e le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle Regioni per il finanziamento della sanità e i relativi rimborsi.

Un aspetto da tenere sotto controllo e che costituisce sinonimo di squilibrio gestionale, riguarda l'anticipazioni di cassa se non rientrate nell'esercizio e l'utilizzo di fondi vincolati nella destinazione. Il nuovo principio stabilisce che le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente siano contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrata che ai sensi dell'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, non costituiscono debito dell'ente in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità da chiudere entro l'esercizio.

All 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate.

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale dell'integrità, per il quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro importo lordo.

Il principio contabile generale della competenza finanziaria (allegato n.1 del d.P.C.M 118/2011 prevede che gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio. Nel rendiconto si espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attiva, al netto dei relativi rimborsi. In allegato si deve dare conto di tutte le movimentazioni effettuate.

Con l'introduzione del principio di competenza potenziata, gli enti dovranno adottare una distinta contabilità in grado di verificare il rispetto dei limiti dell'anticipazione di tesoreria, conteggiando anche l'impiego dei fondi vincolati. Un ulteriore novità apportata dal D.Lgs 126/2014 riguarda l'indebitamento degli enti territoriali di cui art. 3 comma 17, 2 35/2003, aggiungendo il leasing come strumento di pagamento e il residuo debito garantito a seguito dell'esecuzione delle garanzie, attraverso l'utilizzo delle fidejussioni, due strumenti che prima

erano di natura privatistica. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio ha permesso di definire correttamente le componenti complessive della spesa pubblica locale, per avere conoscenza dei reali equilibri di bilancio, evidenziando le situazioni di disavanzo e di correlato aumento dell'indebitamento, per mostrare i contenuti di una sana e equilibrata gestione complessiva dell'ente, per vigilare sulla dinamica della spesa del personale, per verificare il rispetto dei vincoli del patto di stabilità interno in riferimento ad eventuali approcci elusivi o abusivi di diritto, per avere la conoscenza e la valorizzazione del patrimonio pubblico e della relativa gestione.

## **1.2 Il New Public Manager**

### **1.2.1 I principi del New Public Management**

Dagli anni '90 fino ai giorni nostri gli studiosi che monitorano il cambiamento del settore dell'amministrazione pubblica hanno travalicato i confini dell'Unione Europea e si sono soffermati anche sui cambiamenti normativi dei paesi extra-europei e hanno notato che si deve all'Inghilterra il merito di aver portato l'attenzione dei governi sulla questione amministrativa in aree mai considerate prima, come: l'organizzazione, la gestione finanziaria e il sistema dei controlli nell'ambito della pubblica amministrazione. Infatti, dopo questi primi cambiamenti avvenuti nel paese anglosassone, alcuni Stati europei hanno cominciato, ad innovare radicalmente i propri settori pubblici, cercando di attivare un processo di ammodernamento delle amministrazioni pubbliche si concentrasse sull'efficienza e ai risultati. Questi paesi hanno riscontrato che si dovesse attuare riforme che rendessero questo settore simile a quello delle aziende for profit trasferendo le principali peculiarità dal privato al pubblico.

Questo fenomeno viene formalizzato dalla letteratura economica con il nome di "New Public Management". Nel 1991 Hood, uno dei più illustri studiosi di tale processo, ha notato come le riforme attuate nei paesi dell'Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) contengano elementi comuni tali da ipotizzare una possibile convergenza internazionale, considerando perciò che il processo sia analizzabile sul piano scientifico, e che questi cambiamenti non siano solo casi isolati e indipendenti, ma piuttosto un vero e proprio modo nuovo di gestire l'amministrazione pubblica. Secondo Hood, questi principi di riforma, comuni in diverse esperienze internazionali, possono essere riassunti in sei macrocategorie:

- devoluzione e delega di autorità per accrescere la flessibilità operativa: le decisioni non vengono più prese solamente dall'ente centrale di Governo, ma



vengono dislocate negli enti locali in modo da essere al passo con i cambiamenti del mercato innovativo attuale e in rapida evoluzione;

- assicurare il raggiungimento di determinate performance tramite espliciti standard di prestazione in modo da arrivare allo stesso livello di efficienza stabilito come ottimo in tutto il settore pubblico;
- controllo dei risultati e *accountability* al fine di monitorare il raggiungimento del *benchmarking* definito a priori;
- sviluppare la competizione in modo da garantire ai cittadini il raggiungimento di un determinato *standard* di qualità per i servizi offerti e la competitività dei prezzi finali;
- sviluppare e ottimizzare le tecnologie dell'informazione in modo da non incorrere in fallimenti di mercato a causa di asimmetrie informative;
- migliorare la qualità della regolamentazione dei servizi al fine di garantire la correttezza e la competizione nel mercato.

**Tab.2 Principi e finalità del New Public Management**

PRINCIPIO	FINALITA'	DESCRIZIONE
Devoluzione e delega di autorità	Accrescere la flessibilità operativa	Le decisioni non vengono prese più solamente dall'ente centrale di Governo, ma vengono dislocate negli enti locali
Introduzione indicatori di <i>performance</i>	Assicurare il raggiungimento di prestazioni predefinite	L'introduzione di espliciti <i>standard</i> di prestazione garantisce il raggiungimento di un livello di efficienza stabilito come ottimo in tutto il settore pubblico
Controllo dei risultati e <i>accountability</i>	Tenere monitorato il raggiungimento di un <i>benchmarking</i> definito a priori	Il costante controllo da parte del Governo garantisce il raggiungimento di <i>standard</i> di prestazione minimi definiti a livello centrale
Sviluppo della competizione	Garantire il raggiungimento di uno <i>standard</i> di qualità dei servizi offerti	La competizione nel mercato permette di mantenere competitivi i prezzi dei servizi non più offerti solo dal pubblico e alto lo <i>standard</i> della qualità
Sviluppare e ottimizzare le tecnologie informative	Garantire la trasparenza e la completezza delle informazioni	Le informazioni complete e adeguate permettono di non incorrere in fallimenti di mercato per asimmetria informativa
Migliorare la qualità della regolamentazione	Garantire la correttezza del mercato	Le regole della competizione del mercato permettono un corretto svolgimento del servizio ai cittadini

Fino a quel momento si era sempre ritenuto che il settore pubblico e il settore privato appartenessero a due tipologie di mercato completamente differenti con caratteristiche non trasferibili o assimilabili uno con l'altro. Si pensava, inoltre, che la produzione dei servizi resi dalle amministrazioni pubbliche fosse completamente differente dalla produzione dei beni e dei servizi solitamente realizzati dalle imprese del settore privato. Il punto fondamentale e rivoluzionario del NPM è la possibilità di paragonare il settore pubblico al settore privato trasferendo le peculiarità di quest'ultimo nei mercati di fornitura di servizi al cittadino.

### **1.2.2 Approcci teorici allo studio del New Public Management**

Il NPM è diviso in due campi di studio: il *public choice* e la scuola di pensiero manageriale.

La prima scuola di pensiero ha come maggior esponente Weber il quale nel 1992 afferma, che: “la maniera ottimale di organizzazione dell'amministrazione pubblica, ovvero la forma moderna di considerazione dell'amministrazione, è il modello di burocrazia che è basata su una forma di autorità razionale-legale che nasce nel momento in cui una delle due parti decide di accettare la conformità dei propri comportamenti alle decisioni dell'altra parte”<sup>9</sup>. Essa si basa sulla convinzione che la parcellizzazione e la specializzazione del lavoro e la netta separazione tra coloro che definiscono le regole e le procedure e coloro che le eseguono in dettaglio, siano le condizioni essenziali per l'efficienza delle organizzazioni. La burocrazia pone al centro le regole e l'organizzazione nello specifico del lavoro piuttosto che le risorse umane, per cui si ritiene che la

---

<sup>9</sup> Un'enciclopedia d'orientamento, J.C. Thoeng, Scienza dell'amministrazione, Jeca editore, Dea Store

codificazione giuridica di regole e procedure renda il diritto amministrativo, il principale meccanismo di governo dell'organizzazione<sup>10</sup>.

**Tab.3 Sintesi delle scuole di pensiero del New Public Management**

	<i>Public choice</i>	<b>Scuola di pensiero manageriale</b>
<b>Maggior esponente</b>	Weber	Barnard
<b>Breve descrizione</b>	La forma moderna di considerazione dell'amministrazione pubblica è il modello della burocrazia che è basata sulla forma di autorità.	Il modo migliore di gestire l'amministrazione pubblica è attraverso processi manageriali ed amministrativi attraverso i quali le politiche si realizzano
<b>Caratteristiche principali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Parcellizzazione e specializzazione del lavoro</li> <li>- Netta separazione tra coloro che definiscono le regole e coloro che le eseguono in dettaglio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trasmissione da parte del manager degli obiettivi da raggiungere a chi svolge il lavoro</li> <li>- Discrezionalità da parte del manager sui mezzi appropriati per raggiungere gli obiettivi</li> <li>- Cooperazione tra il personale per il raggiungimento degli obiettivi</li> </ul>
<b>Punto centrale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regole e organizzazione dello specifico lavoro</li> <li>- Il diritto amministrativo è il principale meccanismo di governo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Leadership</i></li> <li>- Coordinamento tra manager e chi svolge il lavoro</li> <li>- Condivisione obiettivi</li> </ul>

Nel 1938, la seconda scuola di pensiero, identificata da Barnard, pone l'attenzione sia sui processi manageriali ed amministrativi, attraverso i quali le politiche si realizzano, sia sui risultati finali. Il focus di questa scuola di pensiero è la *leadership*. L'autore pone la centralità del suo pensiero sulla nuova necessità organizzativa che porta alla cooperazione tra il personale per il raggiungimento degli obiettivi in modo da rendere le decisioni adattabili ai cambiamenti

<sup>10</sup> Mazzoni, L. M., Paletta, A., (2008), "Economia e management dell'azienda pubblica, problemi storici ed evolutivi", Ed. Clueb, Bologna

ambientali e alla modificazione delle esigenze interne. Questa scuola utilizza l'approccio manageriale come *framework* per modellare il settore pubblico secondo due fondamentali aspetti:

- I *manager* pubblici devono essere in grado di trasmettere a chi svolge il lavoro gli obiettivi da raggiungere, non tanto le regole e i compiti da svolgere
- I *manager* devono essere in grado di definire quali siano i mezzi più appropriati per raggiungere gli obiettivi trasmessi, all'interno del sistema legale.

### **1.2.3 L'evoluzione dei principi del New Public Management**

Nel 1996, Ferlie e altri autori individuano quattro tappe evolutive del NPM. La prima è denominata fase dell'*efficiency drive* il quale identifica come fattori chiave del cambiamento il dare maggior importanza all'efficienza, all'efficacia e all'economicità, sottolineando il principio di *value for money*. Il *value for money*, nel settore pubblico, si crea quando vengono approvati progetti che permettano una riduzione dei costi di costruzione e gestione, una migliore allocazione dei rischi, una più veloce implementazione del progetto stesso e un aumento della qualità o della generazione di redditività, nel momento in cui vengono direttamente gestiti dalla pubblica amministrazione rispetto alla gestione di altri soggetti privati *for profit*. Si identificano come possibili soluzioni la contrattualizzazione del rapporto di lavoro dei dipendenti pubblici, l'introduzione di contratti a termine per il livello manageriale e l'innovazione dei sistemi contabili. Crescente attenzione viene data anche alla gestione finanziaria e all'esigenza di innovare i sistemi contabili; si cominciano a sviluppare inoltre le analisi teoriche e le prime sperimentazioni di riforma della contabilità su basi di competenza economica, introducendo degli strumenti di contabilità direzionale. Da questa prima tappa evolutiva nasce uno degli elementi con cui poi verrà

identificato il NPM: l'importanza di valutare le *performance* dei singoli enti con l'introduzione, ove necessario, di indicatori di efficienza e di controllo dei costi. Le critiche mosse a questa prima evoluzione del NPM evidenziano che l'importazione dei modelli dal settore privato a quello pubblico non rispetta le peculiarità e il contesto istituzionale delle aziende pubbliche. Vengono difatti considerati molto invasivi i nuovi *audit*, contabili e professionali, che obbligano al rispetto di protocolli come mezzi di valutazione delle *performance* dei professionisti.

La seconda tappa è denominata di "*downsizing and decentralization*". Essa pone l'attenzione sulla convenienza della riduzione delle dimensioni del settore pubblico con la conseguente privatizzazione e introduzione di meccanismi di mercato. Questo può permettere di delimitare la *mission* delle singole amministrazioni pubbliche in modo da renderla più raggiungibile e maggiormente controllabile; ne consegue che, con la specializzazione degli enti, l'intervento diretto dello Stato diminuisce. La parola chiave di questa seconda tappa è "contrattazione". Infatti, i rapporti tra organo esecutivo e dipartimenti o tra ente pubblico e agenzie, sono regolati per mezzo di contratti di servizio nei quali sono specificati, in maniera chiara ed inequivocabile, gli obiettivi da perseguire, le risorse a disposizione ed i meccanismi di rendicontazione. Le aziende pubbliche, così, si pongono sullo stesso piano dei soggetti privati poiché devono acquisire tutte le competenze per la gestione del ciclo di vita del contratto, in modo da rispettare in ogni caso i principi di *value for money*. Dalla seconda tappa di evoluzione del NPM si può dedurre il secondo principio fondamentale di questo stile: la convenienza, da parte delle amministrazioni pubbliche, ad iniziare un processo di separazione in sotto-unità della produzione dei servizi in modo che ognuna abbia pochi obiettivi, chiari e raggiungibili portando così anche ad un decentramento decisionale.

**Tab.4 Prospetto della prima e seconda tappa evolutiva**

<b>Prima tappa: <i>Efficiency drive</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	- Efficienza - Efficacia - Economicità - <i>value for money</i>
<b>Breve descrizione</b>	Bisogna approvare progetti che permettano una riduzione dei costi rispetto al settore privato (creare <i>value for money</i> ), importanza alla gestione finanziaria e sistemi contabili innovativi, introduzione di strumenti di contabilità direzionale.
<b>Soluzioni</b>	Contrattualizzazione del rapporto di lavoro dei dipendenti pubblici, introduzione dei contratti a termine per il livello manageriale e innovazione dei sistemi contabili.
<b>Critiche</b>	L'importazione dei modelli del settore privato nel pubblico non rispetta le peculiarità e il contesto istituzionale degli enti pubblici. Vengono considerati molto invasivi i nuovi <i>audit</i> che obbligano al rispetto di protocolli come mezzi per valutare le <i>performance</i> dei professionisti.
<b>Seconda tappa: <i>Downsizing and decentralization</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	- Privatizzazione e introduzione meccanismi di mercato - <i>Mission</i> raggiungibile - Contrattazione
<b>Breve descrizione</b>	Convenienza della riduzione delle dimensioni del settore pubblico in modo da delimitare la <i>mission</i> delle singole amministrazioni pubbliche in modo da renderla più raggiungibile. Le aziende pubbliche si pongono allo stesso livello dei soggetti privati, in modo da rispettare i principi di <i>value for money</i> .
<b>Soluzioni</b>	Iniziare un processo di separazione in sotto-unità della produzione dei servizi in modo che ognuna abbia pochi obiettivi, chiari e raggiungibili portando ad un decentramento decisionale.

La terza tappa – denominata “*in search of excellence*” – afferma che i sistemi e gli stili manageriali delle aziende pubbliche devono porre maggior attenzione alla gestione delle risorse umane. Questo nuovo stile di *leadership* non deve essere autoritario, ma deve coinvolgere le persone favorendo la partecipazione, la comunicazione e la condivisione di una nuova visione di sviluppo. Attraverso l’esplicitazione dei valori e dei principi ideologici, i *leader* sono in grado di dare senso agli eventi e di indirizzare con sicurezza decisioni apparentemente complesse.

Questo stile di *leadership* si dimostra pertinente ad un contesto di cambiamento poiché il *leader* è chiamato ad elaborare una nuova visione di sviluppo, convincere il gruppo della sua bontà e motivare le persone a vincere le naturali inerzie.

La quarta tappa, che poi si trasformerà in un vero e proprio secondo movimento emergente di pensiero chiamato paradigma del “*New Public Governance*”, è denominata “*public service orientation*”. Questo approccio riporta la discussione

del rinnovamento della pubblica amministrazione sulle peculiarità delle aziende pubbliche, ponendo meno fiducia nei meccanismi di mercato e nell'esternalizzazione dei servizi come strumento di riduzione dei costi e di accrescimento della qualità. Tuttavia, a questa minore fiducia, corrisponde la riscoperta del ruolo della società civile nella produzione di servizi pubblici.

**Tab.5 Prospetto della terza e quarta tappa evolutiva**

<b>Terza tappa: <i>In search of excellence</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gestione risorse umane</li> <li>- Partecipazione</li> <li>- Comunicazione</li> </ul>
<b>Breve descrizione</b>	Bisogna coinvolgere le risorse umane, in modo da tenere uno stile di <i>leadership</i> non autoritario, ma che favorisca la partecipazione, la comunicazione e la condivisione della nuova visione di sviluppo. Questo porta a convincere il gruppo della bontà dell'operato del manager e motivare le persone a vincere le naturali inerzie.
<b>Quarta tappa: <i>Public service orientation</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Riscoperta del ruolo della società civile nella produzione dei servizi</li> <li>- Reti interorganizzative</li> <li>- Sussidiarietà e <i>Welfare Society</i></li> </ul>
<b>Breve descrizione</b>	Si pone meno fiducia nei meccanismi di mercato, nel <i>contracting out</i> e nella corrente efficientistica del NPM con la conseguente riscoperta del ruolo delle aziende private nella produzione volontaria dei servizi pubblici. Nasce così un insieme di reti interorganizzative di diversi attori produttori di differenti servizi. Non sarà più semplicemente l'amministrazione pubblica che produce e decide, ma un insieme di organizzazioni.

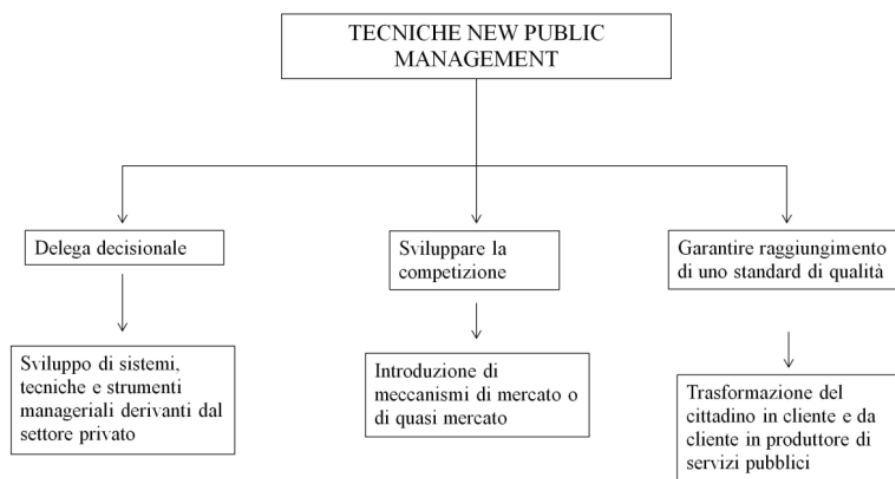
### 1.2.4 Le riforme delle amministrazioni pubbliche nell'ambito del New Public Management

Le iniziative di riforma etichettate come NPM sono riassumibili in tre principali ambiti, tutti volti a trasferire le peculiarità del settore privato in quello pubblico:

- sviluppo di sistemi, tecniche e strumenti manageriali derivanti dal settore privato in modo da mettere in atto il principio di delega decisionale per ottenere maggiore flessibilità;

- introduzione di meccanismi di mercato o di quasi mercato per sviluppare la competizione e garantire che i prezzi di usufrutto del servizio siano sempre più convergenti ai costi unitari, quindi non sia applicato un *mark-up* troppo elevato;
- trasformazione del cittadino in cliente e dell'amministrazione pubblica in produttore di servizi pubblici (sussidiarietà orizzontale) in modo che siano maggiormente soddisfatte le esigenze del cliente finale, ovvero il cittadino stesso.

**Fig. 2 Tecniche del New Public Management**



Le azioni di miglioramento del settore pubblico proposte dal movimento del NPM hanno inoltre trovato ampia legittimazione all'interno del nuovo panorama macro economico creatosi a seguito dell'avvento della crisi economica. Infatti, questo disegno riformatore della contabilità pubblica si inserisce sullo sfondo di un sistema dell'economia e della finanza pubblica italiana in grave crisi.

La crescita percentuale annua del Pil in Italia, che è stata positiva fino al 2007 ha poi intrapreso un andamento negativo.

Inoltre, nel 2013 il debito pubblico dello Stato Italiano continua a crescere.

Un indicatore significativo della finanza pubblica è il rapporto percentuale fra debito pubblico e PIL.

Secondo l'ISTA nel 2013 l'indebitamento netto delle Amministrazioni Pubbliche (-47.345 milioni di euro) è stato pari al 3% del PIL, risultando quasi invariato rispetto a quello del 2012 (-47.356 milioni di euro, corrispondente al 3% del



PIL). Il saldo primario (indebitamento netto al netto della spesa per interessi) è risultato positivo e pari al 2,2%, in diminuzione di 0,3 punti percentuali rispetto al 2012. La spesa per interessi nella versione PDE<sup>11</sup>, che considera l'impatto delle operazioni di swap, è stata pari al 5,3% del PIL, in diminuzione di 0,2 punti percentuali rispetto al 2012.

Alla fine del 2013 il debito pubblico, misurato al lordo degli interventi di sostegno finanziario all'Area Euro, era pari a 2.069.216 milioni di euro (132,6% del PIL). Rispetto al 2012 il rapporto tra il debito delle pubbliche amministrazioni e il PIL è aumentato di 5,6 punti percentuali.

## Tab.6 Principali allegati di finanza pubblica

PROSPETTO 1. PRINCIPALI AGGREGATI DI FINANZA PUBBLICA  
ANNI 2010-2013<sup>(a)</sup>, dati in milioni di euro e valori percentuali

	2010 (b)	2011 (c)	2012 (c)	2013 (c)
Indebitamento netto PDE	-69.919	-59.112	-47.356	-47.345
<i>in percentuale del PIL</i>	-4,5	-3,7	-3,0	-3,0
Debito pubblico (d)	1.851.256	1.907.564	1.989.473	2.069.216
<i>in percentuale del PIL</i>	119,3	120,7	127,0	132,6
Interessi passivi PDE	71.153	78.397	86.474	82.041
<i>in percentuale del PIL</i>	4,6	5,0	5,5	5,3
Saldo primario	1.234	19.285	39.118	34.696
<i>in percentuale del PIL</i>	0,1	1,2	2,5	2,2
<b>PIL(e)</b>	<b>1.551.886</b>	<b>1.579.946</b>	<b>1.566.912</b>	<b>1.560.024</b>

Fonti: per il Debito Pubblico Banca d'Italia

a) Eventuali mancate quadrature sono dovute agli arrotondamenti.

b) Dati definitivi.

c) Dati provvisori.

d) Dati definitivi per gli anni 2010-2013.

e) Dati definitivi per gli anni 2010-2011.

(fonte: Istat)

Una riforma in progresso dell'ordinamento contabile potrebbe essere un valido strumento di miglioramento della qualità dell'Amministrazione, le informazioni contabili sono infatti importanti per le decisioni e le scelte di spesa pubblica.

<sup>11</sup> Protocollo sulla Procedura per i Deficit Eccessivi (PDE) annesso al Trattato di Maastricht<sup>1</sup>. In base al Protocollo i Paesi europei devono comunicare due volte all'anno (entro il 31 Marzo e il 30 Settembre) i livelli dell'indebitamento netto, del debito pubblico e di altre grandezze di finanza pubblica relative ai quattro anni precedenti, nonché le previsioni ufficiali degli stessi per l'anno in corso. Sulla Notifica trasmessa dall'Italia non sono state espresse riserve

Questo sistema di riforme finanziarie, contabili e dei controlli, se ben applicato e valorizzato, certamente può contribuire al miglioramento dell'Amministrazione pubblica.

Secondo Anderson, il NPM sposa perfettamente questa nuova esigenza poiché verifica la possibilità e la convenienza, per i settori pubblici, di lavorare meglio a costi minori sfruttando i guadagni della produttività e della maggior efficienza acquisita dalla riorganizzazione del modo in cui le burocrazie pubbliche sono strutturate e funzionano. Questa è una delle idee fondanti del pensiero del NPM che pone l'attenzione su concetti precedentemente non presi in considerazione dal *management* pubblico come l'idea che le amministrazioni pubbliche non siano più pensate come soggetti che svolgono compiti per lo Stato ma piuttosto come organizzazioni che erogano servizi ad utenti (cittadini) o come la sostenibilità finanziaria. Per cui il NPM, in linea con le nascenti esigenze a seguito dello scoppio della crisi economica che rende importante anche il monitoraggio della dimensione finanziaria, promuove la logica secondo cui non è più possibile avere il settore pubblico in perdita o inefficiente. Questa logica pone molta attenzione all'orientamento ai risultati. Si ritiene che il modo migliore per valutare le *performance* delle amministrazioni pubbliche e, quindi, per rendere più immediato e chiaro il processo di monitoraggio della virtuosità dei soggetti produttori dei servizi al cittadino, sia quello di introdurre degli indicatori oggettivi. Questi permettono la misurazione delle *performance* nel settore pubblico in modo da poter valutare la bontà dell'amministrazione stessa e rendere maggiormente razionali ed esaminabili i processi decisionali. Un altro vantaggio dell'introduzione di questi indicatori è rappresentato dalla possibilità di confrontare differenti organizzazioni al fine di, eventualmente, premiare quelle più virtuose e sanzionare, di contro, quelle che dimostrano una inefficiente gestione finanziaria e decisionale. In questo modo aumenta il grado di trasparenza esterna, favorendo la circolazione di informazioni, e il grado di *accountability* nei confronti del Parlamento e della collettività che rappresentano gli *stakeholder* a cui è necessario dimostrare la propria virtuosità nella gestione dei conti pubblici. Gli indicatori possono essere di vario genere, sia finanziari

come parametri prestabiliti di *outcome*, sia non finanziari come la valutazione del raggiungimento di determinati obiettivi strategici. L'introduzione di questi indicatori porta anche alla maggiore responsabilizzazione dei manager pubblici.

### 1.3 Il New Public Governance

Il nuovo stile del “*New Public Governance*”, nato come approfondimento dell’ultima tappa evolutiva del NPM, ha come focus la riscoperta della responsabilizzazione dei cittadini rendendoli partecipi della produzione di servizi pubblici e, in alcuni casi, artefici primari in luogo della stessa pubblica amministrazione. I manager pubblici, infatti, per raggiungere gli scopi organizzativi prefissati, devono ingaggiare relazioni con attori oltre la portata della loro autorità diretta. Per questo individui, famiglie, formazioni sociali, comunità, partecipano o offrono privatamente servizi pubblici su base volontaria. Nasce così un insieme di reti interorganizzative consistenti di diversi attori che offriranno differenti servizi e che influenzeranno in qualche modo le decisioni dell’azienda pubblica; non sarà più semplicemente l’amministrazione pubblica che produce e decide, ma un insieme di diversi attori. Di conseguenza il *management* pubblico dovrà svolgere due ordini di funzioni manageriali per il perseguimento dei risultati di:

- *political management* per potersi inserire nelle reti interistituzionali in modo da stimolare comportamenti virtuosi e di coproduzione e per poter gestire i rapporti con i gruppi di interesse e gli altri interlocutori sociali;
- *operational management* in modo da creare le condizioni di contesto per favorire la guida e il coordinamento dei servizi verso il perseguimento delle finalità istituzionali

Il *management* pubblico non dovrà quindi impegnarsi esclusivamente nella produzione del servizio, ma dovrà preoccuparsi di gestire l’ambiente circostante e creare una condivisione di obiettivi.

Da questa prima descrizione del NPG, nasce la vera sfida del nuovo filone di studio: trovare quali siano gli strumenti di coordinamento e controllo per la nuova rete di diversi soggetti che erogano servizi al cittadino non necessariamente in un contesto di mercato competitivo. Infatti, l’efficacia di un

*network* dipende dalla capacità di condividere una missione e la comprensione dei fattori che determinano i risultati finali.

Il NPG si prefigge come obiettivo lo sviluppo degli strumenti più adeguati per la gestione e il coordinamento di un *network* complesso di attori eterogenei pubblici e privati (Regioni, enti, Comuni, imprese, cittadini) uniti dall'obiettivo comune di offrire servizi al cittadini.

Secondo Osborne, "il compito dello Stato non è più soltanto quello di offrire i servizi, ma il suo ruolo diviene duplice:

- obiettivo dello stato plurale secondo cui più attori interdipendenti contribuiscono alla fornitura di servizi pubblici;
- obiettivo dello stato pluralista dove lo Stato ha il compito di informare il sistema produttivo sul processo decisionale in corso"<sup>12</sup>.

Per cui l'attenzione dello Stato è dedicata al giusto funzionamento delle relazioni inter-organizzative e alla *governance* dei processi. Di conseguenza, data la pluralità di soggetti all'interno del settore che prima era di competenza solo pubblica, la *governance* ha il compito di influenzare e mediare le esigenze e gli obiettivi differenti e a volte in conflitto tra i diversi attori. Questo ruolo non deve essere interpretato come imposizione dall'alto di un processo decisionale unico da seguire, poiché il contesto ora non necessita più di un singolo attore che domina il mercato e che impone la sua volontà creando un ordine gerarchico, ma piuttosto lo Stato diviene esso stesso parte della società e quindi del *network* di diversi attori.

Mentre, Koppenjan e Kickert affermano che "lo Stato, nell'ambito del *New Public Governance*, può essere visto sotto tre punti di vista distinti: strumentale, interattivo e istituzionale. Lo Stato "strumentale" ha il fine di focalizzarsi sulla guida del *network*, in quanto unico soggetto in grado di influenzare i comportamenti dei diversi attori partecipanti, in modo da raggiungere gli obiettivi dichiarati. Lo Stato "interattivo" ha invece il compito di promuovere la cooperazione tramite l'intermediazione. Infine, lo Stato "istituzionale" ha il

---

<sup>12</sup> Osborne S.P, "The New Public Governance", 2006, Edinburgh

compito di gestire la rete cercando di creare le condizioni migliori per la risoluzione dei problemi non soltanto influenzando la struttura stessa del *network*, ma anche influenzando il comportamento delle persone. Gli aspetti importanti su cui lo Stato, in quanto gestore del *network*, deve porre l'attenzione sono principalmente due:

- quelli "strutturali" come attori, relazioni, divisione delle risorse e delle organizzazioni;
- quelli "culturali" come le regole, le norme che regolano l'esternalizzazione del servizio, le percezioni e le istituzioni"<sup>13</sup>.

All'intero del NPG si sviluppa inoltre l'applicazione concreta del principio di sussidiarietà, secondo cui lo Stato deve intervenire nella produzione dei servizi per la collettività solamente nei casi in cui il singolo individuo o la comunità non siano in grado di produrli autonomamente in maniera efficiente. Nello specifico, il principio di sussidiarietà verticale, all'interno dello schema teorico proposto dal NPG, si fonda sul presupposto che il miglior servizio al cittadino venga sviluppato, in maniera ottimale, dai cittadini stessi, in quanto più rappresentativi dei bisogni della collettività. Si sviluppa, così, uno schema di *Welfare Society* in cui le formazioni sociali assumono un ruolo cardine anche nel processo decisionale, di programmazione degli interventi e nell'adozione delle scelte strategiche condivise. Quindi in molti settori, quali l'assistenza, l'istruzione, la sanità, la cultura, la protezione dell'ambiente, si riconosce la presenza di aziende *profit* e *non profit* quali possibili fornitori di servizi pubblici, in modo concorrenziale, integrativo e collaborativo con le organizzazioni del settore pubblico.

In questo lavoro di tesi si utilizzeranno, come approccio teorico di riferimento per l'analisi dell'evoluzione e dei cambiamenti del sistema contabile delle amministrazioni pubbliche italiane, i principi fondanti del NPG. Si crede che l'Italia abbia deciso, a partire dalle riforme approvate dal 2009, di rispondere alle

---

<sup>13</sup> Kickert, W.J.M, "Public Governance in the Netherlands: an alternative to Anglo- American managerialism", *Public Administration*, Vol. 75, 1997, pag. 740

esigenze emerse dal nuovo contesto europeo e dall'avvento della crisi economica tramite riforme coerenti con il nuovo movimento del NPG. Infatti si ritiene che le principali modifiche apportate ai sistemi contabili pubblici italiani siano in linea con le esigenze di coordinamento, di gestione di un *network* di diversi soggetti che producono servizi al cittadino e di controllo.

## 1.4 Il contesto europeo

L'istituzione dell'Unione Europea ha favorito l'evoluzione di un processo di interscambio collaborativo di informazioni e culture organizzative tra i diversi Paesi facenti parte della comunità europea.

La volontà di creare uno “Stato unico” tramite la costituzione dell'Unione Europea ha inoltre fatto emergere l'esigenza di uniformazione delle modalità informative e di comunicazione tra i diversi stati membri; tale necessità è emersa anche per la dimensione economica e finanziaria degli stati. Questa esigenza è divenuta una necessità impellente quando ci si è accorti delle incongruenze nei sistemi informativi dei diversi paesi interessati dal processo di aggregazione. In particolare, sotto il punto di vista economico finanziario, sono emerse importanti disomogeneità tra i sistemi contabili utilizzati nei settori pubblici dei diversi Stati, spesso generate da ordinamenti giuridici e assetti politico-istituzionali differenti.

«L'armonizzazione è un “processo di ricerca di omogeneità culturale” che comporta l'adozione di sistemi contabili omogenei tra loro allo scopo di favorire la trasparenza e la confrontabilità dei risultati»<sup>14</sup>. Il processo di armonizzazione, quindi, deve essere considerato come un aspetto molto importante per garantire e rafforzare il ruolo di coordinamento e di gestione delle risorse finanziarie dei paesi dell'Unione Europea, in relazione anche al fenomeno di decentramento delle attività operative di gestione e organizzazione dell'Unione. Soverchia afferma, inoltre, che questo processo di armonizzazione è necessario per «prepararsi adeguatamente ai grandi obiettivi che l'Unione Europea intende realizzare nel prossimo futuro, primi tra tutti assicurare libertà, sicurezza, prosperità e crescita economico-sociale a tutti i cittadini europei, consolidando il

---

<sup>14</sup> Coperchione, E., “L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale”, Azienda Pubblica, Vol. 1, 2012, pag.84



processo di allargamento fino ad ora attuato ed intensificando il vincolo comunitario stringente i paesi membri<sup>15</sup> ».

L'Unione Europea, volendo creare un'identità tra i diversi Paesi che ne fanno parte, ha individuato diversi campi in cui è necessario uniformare le diversità nazionali. Questi campi riguardano la politica di governo, l'organizzazione degli scambi commerciali nonché la politica monetaria. Inoltre, l'Unione Europea ha fortemente creduto anche nella necessità di un'uniformazione dei sistemi contabili utilizzati per la rendicontazione dei bilanci pubblici, al fine di garantire la confrontabilità e l'immediata interpretazione dei dati dei diversi paesi.

A livello europeo, al fine di consentire un processo di omogeneizzazione dei sistemi contabili dei settori pubblici dei diversi paesi membri, sta prendendo sempre più forza il trend di introduzione di sistemi secondo la contabilità economico-patrimoniale, basata sul principio di competenza. Più precisamente, in diversi Stati è prevista l'applicazione degli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) ed il contemporaneo abbandono dei sistemi di contabilità finanziaria. Gli IPSAS sono specifici principi contabili che guidano i soggetti preposti alla redazione del bilancio secondo il principio di competenza in contabilità economico-patrimoniale. I documenti redatti secondo gli IPSAS hanno l'obiettivo specifico di rivolgersi ad una più ampia gamma di *stakeholders* interessati all'operato dell'amministrazione pubblica. Un incremento della capacità e della qualità informativa dell'organizzazione è a beneficio sia dei soggetti interni, che necessitano di una più consapevole assunzione delle decisioni e delle dinamiche interistituzionali, sia dei soggetti esterni a vario titolo interessati ai risultati dell'amministrazione pubblica.

Lo schema di riferimento contabile individuato dalla Unione Europea come unico per tutti i Paesi è delineato da un sistema contabile che descrivere in maniera sistematica e dettagliata il complesso di un'economia, i suoi componenti e le sue relazioni con le altre economie: il SEC 95 (Sistema europeo dei conti

---

<sup>15</sup> Coperchione, E., "L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale", *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012, pag.184

nazionali e regionali). La classificazione utilizzata da questo sistema contabile viene denominata COFOG (Classification of the Functions of Government) ed è esaustiva delle voci della spesa pubblica secondo tre livelli di analisi:

- le divisioni o funzioni di 1° livello, fini primari perseguiti dalle amministrazioni:

- 1) Servizi generali delle pubbliche amministrazioni,
- 2) Difesa,
- 3) Ordine pubblico e sicurezza,
- 4) Affari economici,
- 5) Protezione dell'ambiente,
- 6) Abitazioni e assetto territoriale,
- 7) Sanità,
- 8) Attività ricreative, culturali e di culto,
- 9) Istruzione,
- 10) Protezione sociale

- i gruppi o funzioni di 2° livello, che riguardano le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche;

- le classi o funzioni di 3° livello, che individuano singoli obiettivi in cui si articolano le aree di intervento.

La classificazione COFOG rappresenta lo strumento che permette di far colloquiare le diverse rappresentazioni della spesa per missioni e programmi che devono essere adottate dalle amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 196/2009 che prescrive la “adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale”. L'importanza della COFOG come riferimento per i confronti internazionali è emersa anche per le esigenze conoscitive della Commissione europea che, in relazione al tema della qualità della finanza pubblica, ha richiesto una base informativa sempre più ampia e qualitativamente affidabile che ha portato ad una collaborazione tra l'ufficio statistico europeo e gli Stati membri. È sorta, quindi, la necessità di avere

informazioni di maggiore dettaglio rispetto all'attuale set informativo sottoposto a regolamento obbligatorio; in tal senso viene richiesta anche la trasmissione dei dati della spesa pubblica per funzioni al secondo livello della classificazione COFOG, gruppi, con la disaggregazione per i sottosettori delle Amministrazioni pubbliche. Di seguito viene riportata una tavola riassuntiva che mostra la corrispondenza individuata tra le missioni e le divisioni COFOG in base alla struttura per finalità risultante dalla Legge di bilancio del 2013.

Le corrispondenze al primo livello desumibili dalla tavola successiva, e dall'allegato, al secondo livello, tra le missioni e i programmi e i gruppi COFOG, sempre risultanti dalla Legge di bilancio del 2013, costituiscono un utile supporto all'amministrazione per l'individuazione dei gruppi COFOG.

In ogni caso, è importante sottolineare che, date le specificità delle amministrazioni, è possibile e auspicabile che siano individuate ulteriori e anche diverse corrispondenze tra i programmi di ciascuna amministrazione e i gruppi COFOG, integrative rispetto a quelle del bilancio dello Stato.

I dati uniformi e comparabili derivanti da questo sistema contabile permettono, operativamente, di avere informazioni utili al monitoraggio e orientamento della politica monetaria europea, determinando facilmente, per esempio, le risorse proprie dell'Unione stessa. Inoltre, l'uniformità dei dati permette di rendere univoca e inequivocabile la valutazione da parte della Commissione Europea del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica da raggiungere per entrare a far parte o rimanere nell'Unione Europea, secondo i principi delineati nel Trattato di Maastricht (debito pubblico/PIL e deficit/PIL).

**Fig.3 Tavola che mostra la corrispondenza individuata tra le missioni e le divisioni COFOG**

MISSIONI \ COFOG	SERVIZI GENERALI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI	DIFESA	ORDINE PUBBLICO E SICUREZZA	AFFARI ECONOMICI	PROTEZIONE DELL'AMBIENTE	ABITAZIONI E ASSETTO TERRITORIALE	SANITA'	ATTIVITA' RICREATIVE, CULTURALI E DI CULTO	ISTRUZIONE	PROTEZIONE SOCIALE
Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri	X									X
Amministrazione generale e supporto alla rappresentanza generale di Governo e dello Stato sul territorio	X		X							
Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali	X			X	X	X	X	X	X	
L'Italia in Europa e nel mondo	X	X		X					X	
Difesa e sicurezza del territorio	X	X	X	X	X	X				X
Giustizia	X		X							X
Ordine pubblico e sicurezza	X		X	X						X
Soccorso civile		X	X	X		X				X
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca				X						X
Energia e diversificazione delle fonti energetiche				X						
Competitività e sviluppo delle imprese	X			X				X		
Regolazione dei mercati				X						
Diritto alla mobilità	X		X	X	X	X				
Infrastrutture pubbliche e logistica	X		X	X	X	X	X			
Comunicazioni				X				X		
Commercio internazionale ed internazionalizzazione del sistema produttivo				X	X					
Ricerca e innovazione	X	X		X	X		X	X	X	
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente				X	X	X				
Casa e assetto urbanistico				X		X				X
Tutela della salute	X		X	X			X			X
Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali e paesaggistici	X				X			X		
Istruzione scolastica									X	
Istruzione universitaria									X	
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	X			X						X
Politiche previdenziali				X						X
Politiche per il lavoro				X						X
Immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti			X		X			X		X
Sviluppo e riequilibrio territoriale	X			X		X	X			
Politiche economico-finanziarie e di bilancio	X		X	X			X	X		X
Giovani e sport								X		X
Turismo				X						
Servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Fondi da ripartire	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Debito pubblico	X									

Quindi, il cambiamento di contesto e di visuale da parte dell'Unione Europea fa nascere, nella gestione delle amministrazioni pubbliche dei diversi Paesi, esigenze differenti e quasi in contrapposizione da quelle analizzate dal filone del

NPM. Infatti le necessità nate dalla volontà di formare uno “Stato unico” e di creare un’identità culturale europea, impongono ai diversi Paesi l’urgenza di porre l’attenzione principalmente sull’uniformità dei dati di bilancio per migliorare il coordinamento tra i diversi soggetti pubblici. L’omogeneizzazione dei sistemi contabili permetterà una migliore gestione delle attività da svolgere a livello centrale europeo grazie alla disponibilità di informazioni prontamente disponibili, chiare e facilmente interpretabili e confrontabili.

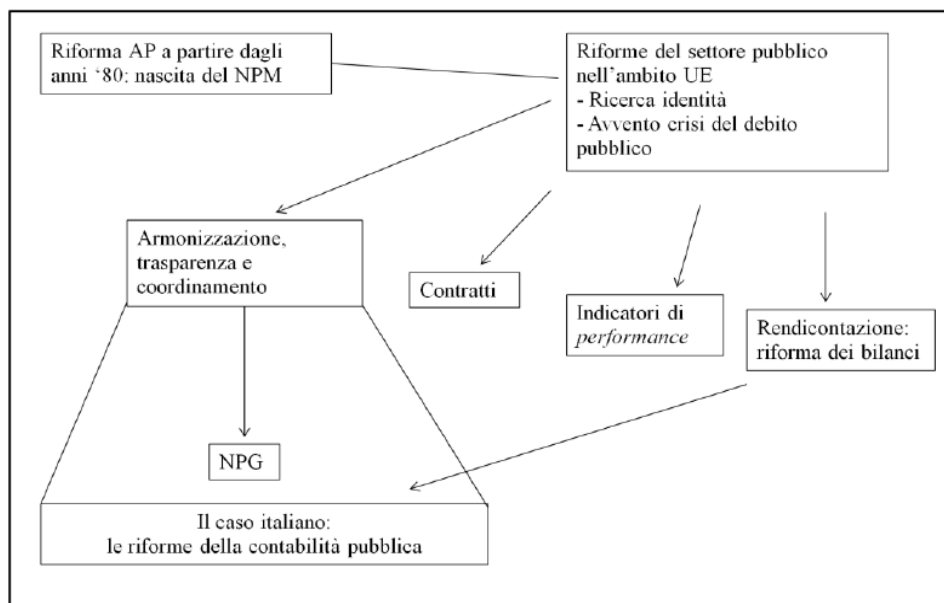
Un Paese come l’Italia, inizialmente in ritardo rispetto all’approvazione delle norme europee che già altri paesi avevano attuato in precedenza, si è trovata davanti ad una scelta: se seguire le innovazioni proposte dal NPM, oppure se rispondere alle nuove esigenze, coerenti con il nuovo movimento teorico del NPG, emerse dalla nascita del nuovo contesto europeo.

Un nuovo problema che ha ulteriormente complicato lo scenario economico e finanziario dell’Unione Europea è stato il recente avvento della crisi finanziaria del 2008. Tale evento è stato ulteriormente aggravato dalla decisione di alcune agenzie di *rating* di declassare il debito pubblico di alcuni governi europei. Questa situazione ha portato preoccupazione sulla solvibilità finanziaria dei debiti di alcuni Stati dell’Eurozona. Gli Stati hanno dovuto, di conseguenza, rivalutare i propri livelli di indebitamento al fine di garantire sostenibilità finanziaria. I loro debiti pubblici non erano più assicurabili solamente tramite la credibilità acquisita negli anni ma si rendevano ora necessari dati e valori economico finanziari precisi. In tale nuovo scenario, il problema della garanzia della sostenibilità finanziaria diviene uno dei principali obiettivi di governo dei paesi dell’Unione Europea, da raggiungere in tempi molto brevi.

Questo problema ha svelato, inoltre, un’ulteriore esigenza già emersa nel processo di uniformazione degli Stati dell’Unione Europea: la necessità di avere informazioni puntuali e globali sulla situazione economico e finanziaria effettiva dei propri settori pubblici. In tal senso, diviene essenziale per i diversi Stati l’adozione di strumenti contabili omogenei e comunicanti tra loro, tali da permettere un processo di consolidamento e valutazione dei conti pubblici. In Italia, questo problema diviene prioritario, infatti è stato necessario approvare un

serie di leggi che uniformassero i conti delle amministrazioni pubbliche a seguito della presa di coscienza che i sistemi contabili pubblici risultavano disomogenei. Questo processo di uniformità, iniziato con l'approvazione della legge 31 dicembre 2009, n. 196, permetterà al governo e ad altri *stakeholders* di avere a disposizione informazioni puntuali sulla situazione economica finanziaria pubblica.

**Fig. 4 Quadro di sintesi**



## Cap 2 IL PROCESSO DI RIFORME DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA ITALIANA

### 2.1 Processo di cambiamento normativo

L'armonizzazione dei sistemi contabili è un bisogno avvertito inizialmente in ambito privato, quando, la necessità di disciplinare in maniera uniforme e rendere confrontabili i dati di bilancio di aziende appartenenti a Paesi differenti, ha comportato l'affermarsi e la diffusione dei Principi Contabili Internazionali (IAS/IFRS) elaborati dall'International Accounting Standards Board (IASB).

La persistente crisi economica e le nuove regole dell'Unione Europea in merito alle politiche di bilancio dei Paesi appartenenti all'eurozona hanno spinto verso un maggiore coordinamento interno nelle decisioni di finanza pubblica.

Similarmente al mondo privato, si è cercato di rispondere a questo bisogno di armonizzazione definendo dei principi contabili internazionali anche per le aziende pubbliche. L'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ha emanato alcuni *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) propri per il settore pubblico. Essi rappresentano un primo tentativo verso il miglioramento e l'armonizzazione dei sistemi informativo-contabili per le pubbliche amministrazioni<sup>16</sup>. Gli IPSAS, tuttavia, sono ad oggi ancora poco utilizzati poiché considerati troppo legati alla realtà delle aziende private e non sempre riescono a tener conto in maniera adeguata delle specificità delle amministrazioni pubbliche. Pertanto, in attesa di un loro ripensamento da parte degli organi competenti<sup>17</sup>, i Paesi hanno cercato di dare risposta a questa esigenza

---

<sup>16</sup> Annessi Pessina Eugenio, Steccoli Ilenia (2007), "Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convenienza forzata, Azienda Pubblica

<sup>17</sup> In risposta alla critica di poca considerazione delle peculiarità del settore pubblico, l'IPSASB ha deciso di avviare un progetto per definire un *framework* concettuale di riferimento specifico per tale settore (Pozzoli, 2005).

di armonizzazione in maniera autonoma, almeno con riferimento agli ordinamenti contabili delle PA al proprio interno.

Il Legislatore italiano, ad esempio, non è ancora intervenuto in materia di utilizzo degli IPSAS, tuttavia ha più volte tentato di rendere più omogenei e confrontabili i documenti contabili delle diverse pubbliche amministrazioni.

Il primo intervento del nostro Legislatore in tema di armonizzazione per gli Enti locali risale al 1979, dopo le innovazioni introdotte nei bilanci delle Regioni<sup>18</sup> e dello Stato<sup>19</sup>, si era reso necessario un adeguamento anche per la contabilità delle amministrazioni locali. Il DPR del 19 giugno 1979, n.421, infatti, introduce l'obbligo di redigere il bilancio pluriennale<sup>20</sup>, il bilancio di cassa accanto a quello di competenza, ed una relazione nella quale si illustrava il significato amministrativo ed economico della gestione da allegare al rendiconto di fine periodo. I bilanci pluriennali degli Enti locali dovevano essere formulati con le stesse caratteristiche dei bilanci pluriennali di Stato e Regioni, proprio per rimarcare l'obiettivo di armonizzazione del Legislatore. Essi dovevano essere: redatti in termini di competenza, aggiornati con cadenza annuale, riferiti ad un periodo da tre a cinque anni ed in ogni caso coincidente con quello della regione di appartenenza e, da ultimo, gli stanziamenti del primo anno dovevano essere corrispondenti a quelli del bilancio di previsione annuale di competenza. Anche i bilanci di previsione di cassa dovevano avere le stesse peculiarità stabilite per le altre amministrazioni pubbliche, in modo tale da creare un sistema il più possibile omogeneo tra i diversi livelli di governo.

---

<sup>18</sup> Legge del 19 maggio 1976, n.335, la quale, in sintesi, prevede: la redazione di un bilancio pluriennale per la programmazione delle politiche regionali, di un bilancio annuale preventivo redatto secondo il principio della competenza e della cassa e di un rendiconto al termine della gestione per dare evidenza ai risultati conseguiti nell'esercizio.

<sup>19</sup> Legge del 5 agosto 1978, n.468, in seguito modificata ed oggi abrogata dalla legge n. 196/2009. Il punto cardine della legge è un nuovo sistema di bilancio che vede l'introduzione del bilancio pluriennale, l'introduzione del bilancio di cassa che va ad affiancare il bilancio di competenza (disciplina simile a quella del sistema contabile regionale) e nuovi strumenti per cercare di limitare e contenere l'incremento della spesa pubblica.

<sup>20</sup> L'obbligo era limitato nei soli confronti delle Province, Comuni capoluogo di Provincia e Comuni con popolazione superiore ai 20 mila abitanti.



La Legge del 26 aprile 1983, n.31, sui “Provvedimenti urgenti per il settore della finanza locale”, segna un passo successivo nel raccordo tra bilancio locale e politiche regionali. La legge in questione prevedeva per tutti gli Enti locali l’obbligo di redigere la Relazione previsionale e programmatica con la quale si cercava di spiegare il rapporto tra bilancio dell’ente e programmi di sviluppo regionale. In realtà, questo tentativo di armonizzazione non ebbe un grande successo e la legge fu poi abrogata.

Dopo il DPR n.421 del 1979, che ebbe un ruolo importante nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili del settore pubblico, l’esigenza di omogeneizzazione tornò a farsi sentire agli inizi degli anni 2000. Infatti, nel corso degli anni, l’emanazione di leggi statali e regionali in materia contabile, dal carattere fortemente innovativo, hanno contribuito nuovamente a differenziare i sistemi contabili degli enti interessati. Anche gli Enti locali, con il D.Lgs. 77/95 e il TUEL del 2000, modificano il proprio sistema contabile, eliminando un elemento fondamentale di armonizzazione con il bilancio di Stato e Regioni, ossia il bilancio di cassa. Per cercare di mettere un po’ di ordine nello scenario della contabilità pubblica, il 12 aprile 2006, viene emanato il decreto legislativo n.170, “Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici”, a norma dell’articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n.131. Questa norma cerca di riprendere i pochi principi basilari dell’omogeneizzazione dei bilanci di Enti locali e Regioni e introduce soltanto alcune modifiche marginali alle disposizioni; questo è infatti un tentativo poco incisivo nel processo di armonizzazione .

Per questo motivo, nel 2009, il Legislatore ritiene opportuno intervenire nuovamente in materia di armonizzazione, questa volta in senso più sostanziale, non limitandosi ai soli strumenti di contabilità, ma disciplinando la gestione complessiva della finanza pubblica. La legge del 31 dicembre 2009, n.196, “Legge di contabilità e finanza pubblica”, pone all’art. 1 due principi fondamentali: l’armonizzazione dei sistemi contabili e il coordinamento della finanza pubblica. Tali principi trovano la loro attuale disciplina nella legge sul federalismo fiscale. Infatti, il coordinamento della finanza pubblica, affinché

risultati efficace, presuppone la disponibilità di informazioni contabili raccordabili tra loro. Questa considerazione ha portato il Legislatore a modificare ed ampliare la legge del 5 maggio 2009, n.42, in materia di federalismo fiscale. In particolare, l'art. 2 co. 1, prevede principi e criteri direttivi *“al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti (Comuni, Province, città metropolitane e Regioni) e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica”*<sup>21</sup>. Tra i principali criteri direttivi previsti (art. 2 comma 6) si riportano: adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, adozione di comuni schemi di bilancio articolati in “programmi” e “missioni”, adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati secondo uno schema comune, raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi e definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi.

I principi direttivi sono stati definiti con legge dello Stato, ma loro attuazione è stata riservata ai decreti legislativi del Governo. Il 23 giugno 2011 viene perciò emanato il decreto legislativo n.118 che ha disciplinato la materia e che verrà ulteriormente integrato e modificato dal D.Lgs 126/2014 attraverso l'inserimento di norme di dettaglio e degli allegati necessari per l'applicazione della riforma.

---

<sup>21</sup> Legge del 5 maggio 2009, n.42, in materia di federalismo fiscale, art. 2 co. 1.

## **2.2 Il D. Lgs. 118/11 recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi**

La riforma contabile degli enti territoriali è definita dal D.Lgs n. 118 del 2011 coordinata e integrata dal D.Lgs 126 del 2014.

Il decreto legislativo n.118 del 2011, è l'ottavo decreto attuativo in materia di federalismo fiscale e reca le norme di attuazione della delega di cui all'art. 2, co. 2, lettera h) della legge n.42/2009 che introduce il nuovo impianto normativo relativamente all'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici.

Nel 2011, il D.lgs. 118/11 ha:

- Definito i principi generali della riforma degli enti territoriali nel titolo primo,
- Rinviato l'individuazione dei contenuti specifici della riforma ad un successivo decreto legislativo integrativo, da emanare in considerazione dei risultati di sperimentazione.

Più nel dettaglio il D.Lgs. 118/2011 si compone di 38 articoli ripartiti in tre titoli:

- **Titolo I:** introduce i principi contabili generali e applicati per le Regioni, le Province autonome e gli Enti locali.
- **Titolo II:** detta i principi contabili generali e applicati per le aziende che operano nel settore sanitario.
- **Titolo III:** presenta le disposizioni finali e transitorie.

Alla normativa seguono una serie di allegati contenenti i principi contabili, gli schemi di conto economico e di stato patrimoniale, gli schemi di rendiconto finanziario, le linee guida della nota integrativa e della relazione sulla gestione.

Il raggio d'azione della norma è dunque molto ampio. Nel corso del lavoro di tesi mi soffermerò sul solo titolo I, il quale vede come destinatari Regioni, Province, Comuni, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate, le Unioni di Comuni e organismi strumentali dei medesimi.

Le finalità perseguite dal titolo I sono: garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione Europea per il

raggiungimento dell'efficienza nella gestione e nell'utilizzo delle risorse pubbliche, trasparenza delle informazioni nel processo di allocazione delle risorse e confrontabilità dei dati di bilancio. Per raggiungere i suoi obiettivi, il Legislatore prevede una serie di strumenti che possono essere così sintetizzati:

- un sistema di contabilità finanziaria affiancato da uno di **contabilità economico-patrimoniale**, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale;
- **principi contabili** generali e applicati che garantiscono sistemi informativi omogenei e interoperabili;
- un **piano integrato dei conti**, al fine di garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici<sup>22</sup>;
- un **nuovo sistema di bilancio**, che costituisce lo “*strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione*”. Viene confermato il carattere autorizzatorio degli attuali strumenti di bilancio (bilancio di previsione finanziario annuale e bilancio pluriennale) e viene introdotto nelle Regioni e negli Enti locali il bilancio consolidato con i propri enti e organismi strumentali.

Considerate le molte novità introdotte dal decreto, il Legislatore ha inoltre ritenuto opportuno prevedere un periodo di sperimentazione (art. 36, co. 1) *al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dalla riforma alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, nonché ad individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche da introdurre*<sup>23</sup>. La fase di sperimentazione, inizialmente prevista per la durata di due esercizi finanziari (2012 e 2013), è stata estesa per un altro anno. Le amministrazioni in sperimentazione sono individuate, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno e con il Ministero per i rapporti con le Regioni e per la

---

<sup>22</sup> In relazione alla struttura del piano, sono aggiornate le codifiche SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici).

<sup>23</sup> Per approfondire le modalità e i termini della sperimentazione si rimanda al DPCM del 28 dicembre 2011 e al sito internet: <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Sperimentazione/>.

coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'articolo 3 del D.Lgs. n.281/97, secondo criteri che tengono conto della collocazione geografica e della dimensione demografica.

Il 1° gennaio 2015 il titolo I è entrato in vigore per tutte le Regioni, Province, Enti locali e i loro organismi strumentali<sup>24</sup>.

### **2.2.1 Il D.Lgs 126/2014 a integrazione e modifica del D.Lgs 118/2011**

Il 12 settembre 2014 è entrato in vigore il decreto legislativo 10 agosto 2014 n. 126, che integra e modifica il precedente d.lgs. 118/2011 concernente le disposizioni in materia di armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, attraverso:

- L'inserimento di norme di dettaglio e di allegati necessari per l'applicazione della riforma (schemi di bilancio, Piano dei conti e principi contabili),
- La definizione dell'ordinamento contabile delle Regioni nel titolo terzo del DLgs 118/2011,
- Aggiornamento il TUEL nel titolo quarto del Dlgs 118/2011, ai principi della riforma,
- L'adeguamento della definizione dell'indebitamento degli enti territoriali di cui all'art.3, comma 17, L. 350/2003 aggiungendo il leasing finanziario, il residuo debito garantito a seguito dell'escussione delle garanzie.

Più precisamente di seguito vado ad elencare le principali novità introdotte dalla riforma della contabilità:

- spariscono i residui attivi e passivi, mediante puntuale e obbligatorio riaccertamento straordinario, per confluire in un nuovo strumento chiamato Fondo Pluriennale Vincolato (non collegato ad entrate vincolate);

---

<sup>24</sup> Il Titolo II del decreto, invece, è entrato in vigore a partire dal primo gennaio 2012.

- si ragiona prevalentemente per cassa e non per competenza, ciò eliminerà la formazione continua di una serie di residui attivi/passivi di dubbia esigibilità ormai consolidatisi negli anni e che hanno raggiunto cifre allarmanti (c.d. competenza finanziaria potenziata);
- gli accertamenti dei crediti e dei debiti si riferiscono esclusivamente a quelli esigibili dove è prevista una scadenza certa (attestazione del dirigente);
- le entrate di dubbia e non certa esigibilità (esempio: sanzioni codice della strada; oneri di urbanizzazione; condoni edilizi ecc.) devono avere come contropartita il Fondo Crediti di dubbia esigibilità (con vincolo nell'avanzo di amministrazione). Tale fondo viene stimato in base ad una percentuale delle somme storicamente non riscosse rispetto alle somme iscritte (media degli ultimi cinque esercizi);
- vengono inseriti vincoli nelle entrate la cui destinazione prevede spese che saranno sostenute in più esercizi finanziari, evitando di avere la formazione di avanzi di amministrazione e facendole confluire nel citato fondo pluriennale vincolato collegato alle citate entrate;
- in caso di entrate destinate alla copertura di spese non perfezionate nell'esercizio si prevede un nuovo vincolo nel risultato di amministrazione;
- viene previsto un fondo rischi (vincolando il risultato di amministrazione) per quelle spese come quelle legali impegnate all'inizio ma le cui cause continuano in altri gradi di giudizio, ovvero di tutte quelle spese di cui non si ha ancora il titolo esecutivo ma si conosce il relativo ammontare (esempio sentenze non ancora esecutive);
- spese di investimento devono seguire il cronoprogramma di realizzazione e il pagamento ne segue i relativi stati di avanzamento mediante l'utilizzazione del Fondo Pluriennale vincolato.

Nell'anno 2015 tutte le amministrazioni (che non hanno partecipato alla sperimentazione) dovranno approvare sia i bilanci secondo le vecchie regole sia quelli secondo i nuovi principi della contabilità finanziaria potenziata, per passare nel 2016 alla sola contabilità armonizzata.

Tuttavia, con l'approvazione del conto consuntivo 2014 (entro il 30 aprile 2015) le amministrazioni locali hanno provveduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e al calcolo del fondo pluriennale vincolato (nel caso di differenza tra residui passivi e residui attivi reimputati). Tale operazione presenta due criticità.

- La prima è che essa rappresenta la fase più difficile e lunga, in considerazione della puntuale ricognizione di ogni residuo per la certificazione del relativo titolo giuridico sottostante, con necessità di procedere da subito all'avvio della ricognizione da parte di tutti i settori dell'ente.
- La seconda criticità, recepita dal recente d.lgs. 126/2014 di modifica ed integrazione al d.lgs. 118/2011, riguarda la possibilità, da parte degli enti locali, di spalmare su un massimo di dieci anni<sup>25</sup> l'eventuale disavanzo di amministrazione emergente a seguito della cancellazione dei residui attivi ormai inesigibili. Proprio in merito alla difficile esazione dei residui attivi, qui di seguito riporto alcuni dati.

La Corte dei conti, Sezione delle autonomie, aveva evidenziato una stima (effettuata su circa 7.173 comuni esaminati dalle sezioni regionali di controllo) della massa complessiva dei residui attivi, di sola parte corrente, pari a 33 mld di euro, di cui 13,4 mld riscossi nell'anno e oltre 17,6 mld ancora da riscuotere. Nella distribuzione per aree geografiche (nord-est, nord-ovest, centro, sud, isole) la situazione più critica riguarda i comuni del sud, con residui conservati per oltre 9,1 mld di euro, dei quali sono stati riscossi appena il 27,5%, pari a 2,5 mld (Nord-Ovest 53%, Nord-Est 63%, Centro 38%, Isole 37%). Il rapporto tra residui riscossi e conservati, sul piano nazionale, si commisura al 41 per cento. Inoltre, continuano i giudici contabili, particolarmente critici sono i dati concernenti lo smaltimento dei residui delle entrate extratributarie (Titolo III). Con riferimento al totale dei citati enti esaminati, risulta che nel 2009 su 11,9 mld di euro di residui iniziali sono stati riscossi 3 mld e riportati nella contabilità dell'esercizio successivo 8,3 mld, mentre nel 2010, su 12,7 mld, sono stati riscossi 3,1 mld e

---

<sup>25</sup> Ancora da confermare se potrà essere fatto in 30 anni.

rimasti da esigere 9 mld. Nel 2011, su 13,3 mld di residui iniziali sono stati conservati 8,2 mld e riscossi 3,6 mld e, infine, nel 2012, a fronte di 12,8 mld di residui provenienti da esercizi precedenti, le riscossioni risultavano pari a 3,9 mld e le somme conservate ammontavano a 8 mld. Un tasso di smaltimento marcatamente basso, considerata la rilevante entità delle somme in gioco, potrebbe nascondere un vero e proprio deficit strutturale;

Secondo uno studio dell'ANCI, un riaccertamento straordinario dei residui attivi di dubbia esigibilità, che andrebbero di conseguenza stralciati dai bilanci degli enti locali, rappresenta una vera e propria manovra finanziaria aggiuntiva pari ad oltre il 29,4% della spesa, non sostenibile nell'attuale quadro di finanza locale da parte degli enti locali. Per tale ragione è stata evidenziata la necessità di immaginare un percorso di accompagnamento di natura finanziaria che consenta agli enti di rendere graduale e sostenibile per i bilanci l'applicazione delle nuove regole contabili.



### **2.3 Il sistema di contabilità economico-patrimoniale**

L'armonizzazione conserva la distinzione tra gli enti:

-in contabilità finanziaria, che devono adattare la contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali;

-in contabilità economico-patrimoniale, cui è richiesta una riclassificazione dei propri incassi e pagamenti secondo regole uniformi a quelle degli enti in contabilità finanziaria (tassonomia attraverso SIOPE e classificazione per missioni e programmi).

Precisamente, per contabilità finanziaria, si deve intendere contabilità a base finanziaria in confronto e connessione con quella a base economica patrimoniale. A base significa che derivano queste forme di applicazione contabile ora da elementi di natura puramente finanziaria, ora da elementi che sono di tipo economico-patrimoniale. Questo fa sì che gli enti che hanno avuto tradizionalmente come i comuni una contabilità a base finanziaria debbono adottare una contabilità economico patrimoniale e quindi garantire per ogni fatto amministrativo una rilevazione sia dal lato finanziario sia dal lato economico-patrimoniale. Quindi è un avvicinamento consistente della contabilità pubblica a una di tipo privatistico o che si può riscontrare in enti che hanno finalità con un processo produttivo in particolare nel privato. Gli enti che sono predisposti con contabilità economico-patrimoniale sono gli enti partecipati di un comune che devono a loro volta operare con meccanismi di classificazione dei propri incassi e dei propri pagamenti utilizzando la tassonomia attraverso il SIOPE (codice gestionale definiti dal MIF con l'Istat) e devono procedere con la classificazione per missioni e programmi che contraddistingue la contabilità finanziaria.

Il principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria è disciplinato nell'allegato n. 3 del d.P.C.M 28 dicembre 2011.

La contabilità economico-patrimoniale affianca quella finanziaria, che rimane fondamentale per l'autorizzazione delle entrate e delle spese e per la rendicontazione della gestione.

La contabilità economica ha la finalità di:

- rappresentare le utilità economiche acquisite, utilizzate e cedute nell'esercizio, anche se non direttamente collegate ai movimenti finanziari;
- migliorare la programmazione, affiancando programmi e budget economici ai preventivi finanziari ;
- rappresentare i valori attivi e passivi del conto del patrimonio e le variazioni del patrimonio netto;
- permettere la redazione di un conto consolidato dell'Ente territoriale aggregato con i propri enti e organi strumentali, aziende, società e organismi controllati.

Un elemento di novità riguarda l'adozione del bilancio finanziario autorizzatorio almeno triennale, di competenza e di cassa (le previsioni di cassa solo per il primo anno).

Come affermato dal professor Petretto durante il corso tenuto da ANCI/IFEL «la novità non impatta sul bilancio di previsione, annuale e di competenza che siamo abituati a fare, ma sull'aggiunta del bilancio triennale al bilancio di previsione. Con la nuova contabilità non esiste più sostanzialmente il bilancio annuale e di competenza esiste un solo bilancio di previsione che è almeno triennale, cioè l'efficacia autorizzatoria si distribuisce nel triennio».

La contabilità economico-patrimoniale diventa obbligatoria e finalizzata agli stessi risultati di una società privata. E' stata avvertita la necessità di "appesantire" la ragioneria di un comune perché questo tipo di contabilità porta ad avere un quadro più preciso e dettagliato del patrimonio, infatti si ha una vera rappresentazione analitica degli attivi, passivi, immobili, e inoltre è l'unica via per procedere al consolidamento di bilancio e di averli rappresentati per tutte le aziende e società. «Se noi come comune abbiamo una partecipazione in una società per azioni che opera sul mercato e vogliamo aggregarla nel bilancio del

comune se non disponiamo di una struttura che mi permetta di avere una base economica-patrimoniale il consolidato non potrà essere fatto».

Ovviamente, le rilevazioni della contabilità finanziaria sono ancora determinati e misurano gli atti finanziari e i fatti gestionali che vengono rilevati nella contabilità economico-patrimoniale, infatti c'è sempre un collegamento tra le due contabilità.

I ricavi che sono una nozione tipica economica-patrimoniale sono rilevati unicamente all'accertamento dell'entrate dei tre primi Titoli di bilancio, dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in c/ capitale.

Mentre i costi, sono rilevati al momento della liquidazione delle spese del primo Titolo di bilancio, salvo che per i trasferimenti correnti, in c/capitale e i contributi agli investimenti, per i quali si fa riferimento all'impegno.

Il vecchio bilancio aveva 6 Titoli mentre il nuovo bilancio ha 9 Titoli (fonti delle risorse finanziarie). I Titoli nel nuovo bilancio si distinguono in Tipologie (non esiste più la categoria) ed .il Titolo 8 è stato eliminato.

1. Entrate di natura tributaria contributiva e perequativa
2. Trasferimenti
3. Entrate extra-tributarie (prima non c'era era tutto nel titolo 2)
4. Entrate in conto capitale
5. Entrate da riduzione di attività finanziaria, individuare forme di entrate che derivano da dismissioni di attività finanziarie
6. Accensione dei prestiti
7. Anticipazioni da istituto tesoriere (elemento nuovo, finanziarie le attività d'investimento attraverso l'anticipazione del tesoriere)
9. Entrate per conto terzi e partite di giro

Determina nella contabilità economico patrimoniale solo la rilevazione di crediti finanziari.

Mentre, per quanto riguarda le spese:

1. Spese correnti e conto capitale
2. Spese per Incremento di attività finanziarie (per favorire il consolidamento degli altri enti)

3. Spese per incremento attività finanziarie,
4. Rimborso prestiti,
5. Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere,
7. Uscite per conto terzi e partite di giro.

Determina nella contabilità economica-patrimoniale solo la rilevazione di debiti finanziari.

La motivazione della divisione delle spese in missioni e programmi deriva dalla necessità di uniformare i bilanci degli enti a quello dello Stato.

Esempio:

Missione: 12 cod. Programma 4

Denominazione: Interventi per soggetti a rischio di esclusione sociale

Descrizione: Prevede l'erogazione di servizi per persone socialmente svantaggiate

COFOG: 10.7 Denominazione gruppo COFOG: Esclusione sociale

Missione: 12, Programma: 9

Denominazione: Gestione dei servizi e immobili cimiteriali

COFOG: 0.7 Denominazione gruppo COFOG: Assetto territoriale

La divisione tra missioni e programmi non specifica la differenza tra spese correnti e spese in conto capitale.

Come già detto, nella contabilità economico-patrimoniale i costi e i ricavi si individuano nei tre Titoli di bilancio dove appaiono anche i contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale.

E' utile distinguere sempre i costi e ricavi dagli oneri e proventi, perchè costi e ricavi sono originati da attività privatistiche, cessione di beni e servizi con un corrispettivo, mentre oneri si riferiscono a una riduzione economico di un valore che non ha un costo come l'acquisto di un fattore produttivo e proventi possono essere tariffe diverse riaspetto a un concetto di ricavo che porta ad avere un risultato economico.

Più precisamente, le transazioni della Pubblica Amministrazione, collegate ai processi di scambio sul mercato (acquisti e vendite), danno luogo a costi e ricavi; mentre, quelle relative ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti finanziari, prestazioni di servizi ecc..) danno luogo a proventi e oneri.

I proventi derivanti da attività istituzionali sono imputati all'esercizio in cui si verificano le seguenti due circostanze:

- è stato completato il processo di produzione dei beni e servizi erogati dalla Amministrazione pubblica;
- è già avvenuta l'erogazione, ovvero il passaggio sostanziale e non solo formale del bene o del servizio.

I proventi per trasferimenti correnti e i proventi tributari si imputano all'esercizio in cui si verifica l'accertamento e se tali risorse sono impegnate per coprire costi sostenuti per l'attività istituzionali programmate.

I proventi per trasferimenti correnti a destinazione vincolata sono imputati all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

I proventi per trasferimenti vincolati in conto capitale sono imputati agli esercizi in cui si ripartisce il costo cui si riferiscono.

Gli oneri per l'attività istituzionali sono collegati con i proventi e i ricavi dell'esercizio, o con altre risorse disponibili per l'ordinario svolgimento dell'attività istituzionale.

Questa correlazione tra costi e ricavi è essenziale per il principio di competenza economica.

Il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione di causa /effetto tra costi e cessione o erogazione del prodotto o servizio realizzato;
- per ripartizione del costo relativo ad una utilità pluriennale nei vari anni del suo utilizzo
- per imputazione diretta di costi al conto economico, nei casi in cui essi siano associati a funzioni istituzionali, o associati nel tempo, o non esista più la loro utilità.

Infatti, la contabilità economico patrimoniale nell'applicazione della partita doppia ha scritture che vanno da un lato nel conto economico e da un lato dello stato patrimoniale. Ad es. se si acquista un bene abbiamo da una parte un costo e dall'altra un debito, ci sono delle registrazioni di fatti che è all'interno solo dei conti numerari all'interno della parte finanziaria.

Per quanto riguarda la parte entrata, la determinazione nella contabilità economica patrimoniale la rilevazione dei crediti finanziari riguarda solo registrazioni che vedono l'aumento di un credito, non interessano il conto economico.

Le spese che sono puramente manifestazioni finanziarie determinano nella contabilità economico-patrimoniale solo la rilevazione di debiti finanziari.

Ad es. se acquistiamo le azioni di una società privata abbiamo un'operazione che da un lato aumenta un attivo ma dall'altra abbiamo un debito.

La contabilità economico-patrimoniale è integrata e non derivata alla contabilità finanziaria

Ovviamente, questo tipo di contabilità comporterà la disposizione delle scritture di assestamento al 31/12.

Per la determinazione del risultato economico si devono anche considerare:

- a) le quote di ammortamento dei beni utilizzati;
- b) le quote di accantonamento per fondi e rischi e oneri futuri;
- c) le perdite su crediti e gli accantonamenti al Fondo svalutazione crediti;
- d) le rimanenze iniziali e finali dei beni;
- e) i ratei e i risconti attivi e passivi;
- f) i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali di esercizi pregressi, che hanno determinato oneri e proventi nell'esercizio in corso; ogni altro componente economico da contabilizzare per il principio della competenza economica e della prudenza.

## 2.4 I principi contabili generali e applicati

I principi contabili generali nel decreto sull'armonizzazione sono richiamati nell'art.3 e poi definiti nell'allegato n.1 del d.lgs. n.118/2011.

Essi sono regole fondamentali per la formazione del bilancio d'esercizio, dal punto di vista formale e sostanziale, al fine di garantire efficacemente la finalità informativa del bilancio con rappresentazione veritiera e corretta verso tutti i soggetti interessati.

La legislazione statale disciplina tutte le norme contabili, in base alla normativa comunitaria, i principi contabili pubblicati da organismi professionali costituiscono un supporto al testo di legge e non possono sostituirsi alla normativa.

Nel D.Lgs. 118/2011, art. 3 e allegato 1, sono elencati i principi generali per gli enti locali. Alcuni sono tipici e tradizionali della contabilità pubblica, come ad esempio annualità, universalità, l'integrità; altri invece, derivano dai principi contabili internazionali, come il principio della prevalenza e della sostanza sulla forma, che ha avuto la sua prima formulazione nello IAS 17. Inoltre, alcuni principi non hanno matrice contabile, ma contribuiscono alla corretta informativa economico-finanziaria verso tutti i soggetti interessati: ad esempio, l'equilibrio di bilancio è un principio di buona gestione, seppure con evidenza nelle risultanze del bilancio; come il principio della pubblicità che svolge un ruolo di efficace comunicazione verso tutti.

L'allegato 1 del d.lgs. n.118 elenca in 18 punti i principi contabili generali degli Enti territoriali:

**1) Annualità:** il principio dell'annualità, prescrive che i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, siano predisposti con cadenze annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione coincidente con l'anno solare.

Il legislatore introduce la nozione di sistema di bilancio, comprendendo sia documenti di previsione che di rendicontazione e precisa che nei documenti

annuali di bilancio, le previsioni di esercizio di riferimento debbono essere elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale, distinguendo tra:

- Esercizio di riferimento, che deve coincidere con l'annualità solare;
- Arco di estensione temporale delle previsioni, che deve svilupparsi lungo una base temporale di medio periodo almeno triennale.

Il principio non si esprime sulla necessità e/o opportunità di riportare un confronto almeno triennale dei dati consuntivi delle singole annualità solari, con ciò lasciando alla libera discrezionalità del responsabile del sistema di bilancio la scelta ritenuta migliore per meglio informare, rappresentare, confrontare i dati elaborati.

**2) Unità:** questo principio precisa che la singola Amministrazione pubblica è un'entità unica e unitaria: quindi, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.

E' il complesso unitario delle entrate che finanzia tutta la gestione pubblica e quindi sostiene, in modo indistinto, la totalità delle sue spese di esercizio. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo determinante e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa. Pur non riferendosi espressamente al concetto di sistema, il principio dell'unitarietà lo comprende in modo implicito sia in riferimento all'entità aziendale, sia al complesso unitario delle entrate e delle spese, sia alla generalità dei documenti che compongono, il sistema di bilancio.

**3) Universalità:** Questo principio precisa che il sistema di bilancio comprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione e i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola Amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta alla complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti



dell'Amministrazione, che nell'ottica degli equilibri economico-finanziari del sistema di bilancio.

Il principio dell'universalità precisa che sono incompatibili con esso le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola Amministrazione, o da sue articolazioni organizzative, senza autorità gestionale e che non transitano nel bilancio. Le contabilità, dove ammesse nella normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'Amministrazione entro i termini dell'esercizio. In questo senso esse assumono la natura di contabilità sezionali della più ampia contabilità generale.

- 4) Integrità:** nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali. L'integrità ed il divieto di compensazione appaiono come due facce del medesimo principio contabile. Qui non viene precisato niente in merito alle piccole compensazioni che potrebbero rendersi necessarie per esprimere con maggiore significatività alcune entità contabili riferibili a singole poste. Si ritiene che esse possano ritenersi ammesse nel rispetto dei successivi principi di:

- veridicità, attendibilità, correttezza, comprensibilità;
- significatività e rilevanza;
- flessibilità.

**5) Veridicità, attendibilità, correttezza, comprensibilità:** Questo principio contabile esprime unitariamente un postulato che presenta quattro diverse qualificazioni, in quanto una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio quali, l'attendibilità, la correttezza e la comprensibilità.

Il principio di veridicità rimanda al concetto del *true and fair view* che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio. Questo principio non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche i documenti di previsione, nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari ed economici generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono, quindi, evitare sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste, che, invece, devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.

Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.

Per il principio della attendibilità le previsioni e tutte le valutazioni a contenuto economico finanziario e patrimoniale, devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o in mancanza, da altri idonei acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibile i documenti predisposti. Questo principio non è applicabile solo ai documenti contabili di programmazione e previsione, ma anche al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la rendicontazione dei quali occorre un processo di valutazione. Questo principio si estende ai documenti descrittivi e accompagnatori.

Una informazione contabile è attendibile, se è priva di errori e di distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su essa. L'oggettività degli andamenti storici e dei parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

Il principio della correttezza impone il rispetto formale e sostanziale delle norme, che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e di previsione, di gestione e di controllo e di rendicontazione, deve caratterizzare la formazione dei documenti. Infatti, il rispetto del principio della correttezza si estende alla generalità dei principi contabili generali e applicati, che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi

l'intero sistema di bilancio. Tali regole formali, anche se non previste e codificate da precise norme giuridiche, ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni specifica Amministrazione pubblica. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Il principio della comprensibilità impone che il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio della veridicità. Allo scopo di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitare la comprensione e permettere la consultazione, rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio deve essere corredato da un informativa supplementare che faciliti l'integrità dei documenti.

L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e il consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Gli utilizzatori con la normale diligenza possono esaminare i dati contabili dei bilanci ed avere una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'Amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere degli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiari e trasparenti informazioni.

**6) Significatività e rilevanza:** questo principio si sofferma sul concetto di utilità delle informazioni per il processo decisionale degli utilizzatori. Per essere utile, un informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è

qualitativamente significativa, quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori, aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti e futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.

Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto alla esattezza aritmetica, ma alla ragionevolezza, ed all'applicazione corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza: essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul significato per i destinatari.

L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione qualitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dell'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

**7) Flessibilità:** questo principio è dedicato prevalentemente ai documenti che, all'interno del sistema dei bilanci, si riferiscono alla programmazione, anche se una breve parte è dedicata anche alla flessibilità nei bilanci in sede gestionale.

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non devono essere interpretati come imm modificabili, perché questo potrebbe comportare una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente. All'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio, il principio di flessibilità è volto a fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze

imprevedibili e straordinarie, che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di governo.

Per il raggiungimento di tale fine la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative a eventi prevedibili e straordinari. Un eccessivo ricorso agli strumenti di flessibilità, quale la variazione di bilancio, viene interpretato come fatto negativo, perché inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio. In sede gestionale il contesto assume natura diversa, così come ad una funzione diversa si presenta la flessibilità dei bilanci.

Infatti, quest'ultima è volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra programmi; come ad esempio, variazioni conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e alla rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. In fase gestionale la flessibilità assume dunque connotazioni di fatto positive e necessarie dalla gestione dell'organismo aziendale.

La norma precisa che non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in campo capitale per finanziare spese correnti.

Il principio di flessibilità si applica, non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione, su cui poi si fonda la gestione e il relativo controllo interno. Per questi motivi è necessario che, nella relazione illustrata delle risultanze d'esercizio, venga data adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e dell'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

**8) Congruità:** il principio della congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini programmati.

Il principio è strettamente collegato a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto

degli equilibri di bilancio. Il legislatore si preoccupa di stabilire che la congruità delle entrate e delle spese debba essere valutata in relazione:

- agli obiettivi programmati;
- agli andamenti storici;
- al riflesso nel periodo degli impieghi pluriennali.

Proprio questi ultimi obiettivi devono essere coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio sia nelle fasi di previsione e di programmazione, sia in quelle di gestione e di rendicontazione.

**9) Prudenza:** il principio della prudenza è dedicato a tutti i documenti che compongono il sistema di bilancio, ovvero sia a quelli redatti in fase di previsione e programmazione, sia a quelli redatti in fase di gestione e rendicontazione: tale principio si applica, sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio d'esercizio.

Nel bilancio di previsione più precisamente sia nei documenti finanziari che economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato; mentre, le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impieghi sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate; mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.

Il principio della prudenza rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile.

Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni d'entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, bensì deve esprimere qualità di giudizi, a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto.

Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'Amministrazione.

**10) Coerenza:** la coerenza si propone di assicurare un nesso logico e congruente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. Questo principio implica che le funzioni aziendali e i loro documenti rappresentativi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi aziendali.

Il nesso logico deve collegare:

- tutti gli atti contabili programmatori, preventivi, gestionali e consuntivi;
- tutti i dati contabili di valori finanziari, o economici, o patrimoniali;
- di contenuto descrittivo o quantitativo;
- di indirizzo politico o amministrativo;
- riferiti ad un breve o lungo periodo.

Per quanto riguarda la coerenza interna implica:

- in sede preventiva, che la programmazione pluriennale e quella annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati dalla programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari e economici;
- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste, in conformità ai postulati e principi generali, e

concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio.

Le strutture dei conti devono essere tra loro compatibili da un punto di vista formale e sostanziale, come omogeneità e correttezza nel contenuto dei fenomeni esaminati e negli oggetti dell'analisi.

Mentre, la coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, d un lato e le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico, anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica, dall'altro.

**11) Continuità e costanza:** il principio della continuità si fonda sulla considerazione che uno degli elementi essenziali definatori di ogni azienda e di ogni entità, pubblica o privata, è la sua destinazione ad esistere in modo durevole e continuo nel tempo: la valutazione delle poste contabili deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali dell' Ente. Le valutazioni devono essere fondate su criteri che permangono validi nel tempo, se le condizioni di gestione non presentano cambiamenti rilevanti. I cambiamenti nella adozione dei principi contabili e dei criteri di valutazione devono avere carattere eccezionale, sia per frequenza nel tempo, sia per qualità dell'evento motivante e si devono evidenziare le motivazioni e gli effetti di tali cambiamenti.

La costanza di applicazione dei principi contabili è uno dei cardini della determinazione delle informazioni finanziarie economiche e patrimoniali che riguardano il bilancio preventivo, le operazioni di gestione, il rendiconto e il bilancio d'esercizio.

La continuità e la costanza nell'applicazione dei principi contabili e dei criteri di valutazione sono presupposti indispensabili per la comparabilità dei documenti contabili: sia di esercizi successivi, sia preventivi e consuntivi dello stesso esercizio. Il principio della continuità è anche definito dall'OIC (nel doc.11) con riferimento ai bilanci d'impresa; ma in questo caso la



continuità viene intesa in modo analogo e sinonimo con costanza (poiché si dice continuità o costanza).

**12)Comparabilità e verificabilità:** la comparabilità richiede che gli utilizzatori del sistema di bilancio possano confrontare le informazioni analitiche e sintetiche, economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, sia fra esercizi successivi, sia fra enti distintivi, per conoscere gli andamenti nel tempo di una determinata informazione contabile fra vari enti considerati, a sostegno delle loro valutazioni, comportamenti e decisioni.

Il presupposto della comparabilità è l'adozione di trattamenti contabili analoghi per fatti economici e similari.

Nell'ambito di uno stesso ente pubblico, la comparabilità dei dati contabili di successivi esercizi è possibile in presenza delle seguenti condizioni:

- 1) la denominazione dei conti, la loro classificazione, gli schemi di bilancio sono uguali o almeno comparabili;
- 2) i criteri di valutazione sono costanti negli esercizi di cui si comparano i bilanci;
- 3) i mutamenti strumentali e gli eventi straordinari sono evidenziati;
- 4) il costante e il continuo rispetto dei principi contabili.

Gli utilizzatori devono essere informati dei principi contabili adottati nella preparazione dei documenti, di ogni cambiamento nella applicazione dei principi e degli effetti del cambiamento nella applicazione dei principi e degli effetti di tali cambiamenti. Ma la comparabilità non deve essere un impedimento al cambiamento dei principi e alla adozione dei criteri più adeguata alla specifica operazione: praticamente, non è appropriato continuare a contabilizzare nel medesimo modo una operazione, se il criterio adottato non è più conforme al disposto normativo e ai principi contabili.

La comparabilità fra bilanci di diversi enti è resa più complessa da numerosi elementi:

- le attività svolte;
- le dimensioni dell'Ente per popolazione residente;

- la composizione demografica della popolazione;
- le modalità di gestione dei servizi pubblici;
- varie altre caratteristiche economiche, sociali e territoriali.

La verificabilità si realizza attraverso la possibilità di ricostruire il procedimento valutativo che ha condotto alla determinazione dei dati del sistema di bilancio. A tal fine l'Amministrazione pubblica deve conservare tutta la documentazione probatoria. La verificabilità non riguarda solo la gestione e la rendicontazione, ma tutto il sistema di bilancio: i programmi, con riferimento ai loro contenuti e agli obiettivi, i bilanci preventivi, la gestione e i rendiconti.

I concetti essenziali di questi principi contabili generali di comparabilità e verificabilità, qui espressi con riferimento ai sistemi di bilancio degli Enti territoriali sono analoghi a quelli della contabilità d'impresa (doc. OIC n.11), seppur con specifico riferimento alle funzioni aziendali e ai documenti contabili degli Enti territoriali.

**13) Neutralità e imparzialità:** La redazione dei documenti contabili deve avvenire senza alterare o occultare informazioni contabili, al fine di privilegiare la comunicazione verso alcune categorie di utilizzatori rispetto ad altre; o di influire sui comportamenti decisionali degli utilizzatori, al fine di agevolare alcune categorie di soggetti rispetto ad altre; o infine, di indurre alcune categorie di utilizzatori ad assumere decisioni o comportamenti che vadano contro gli stessi interessi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il sistema contabile di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto per quanto riguarda gli elementi soggettivi. In tutte le valutazioni di bilancio sono presenti elementi di stima soggettivi che non devono far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità; come per esempio: la stima della vita economica di un bene ammortizzabile, il rischio di inesigibilità di un credito, l'obsolescenza di beni in magazzino, la determinazione dei costi di produzione.

Le nozioni esposte nel d.lgs. n. 118/2011 e nel documento n.11 dell'OIC, rappresentano una forte convergenza dei principi contabili del sistema di bilancio degli Enti territoriali con quelli del bilancio di impresa.

**14) Pubblicità:** il principio della pubblicità appartiene alla funzione della comunicazione aziendale delle informazioni di bilancio verso tutti i soggetti interessati.

Questo principio è tradizionale dei bilanci di enti pubblici ed è sempre stato richiamato dalle leggi di contabilità pubblica.

I documenti oggetto di pubblicità sono i bilanci preventivi, i rendiconti, i bilanci di esercizio, con i loro allegati e, se necessario, integrando le informazioni obbligatorie.

La pubblicità, nelle forme stabilite dalle leggi, garantisce la conoscenza dei documenti contabili verso tutti i soggetti interessati e si propone di attuare un legame di informazione tra Amministrazione pubblica e cittadini e di rendicontazione dell'attività svolta.

Ma i documenti contabili adottano un linguaggio e un metodo non facilmente comprensibile per tutti gli utilizzatori. Inoltre, le informazioni contabili (finanziarie, economiche, patrimoniali, preventive e consuntive) non esauriscono le necessità di comunicazione e informazione; come ad esempio, le informazioni sulla qualità dei servizi pubblici erogati, sul grado di soddisfazione dell'utenza, sulla percentuale di copertura della domanda del servizio, sulla distribuzione dei servizi sul territorio. Questo porta all'esigenza di avere un bilancio sociale che, in modo chiaro e di agevole comprensione, si rivolga al cittadino per integrare le informazioni contabili con tante altre extra-contabili e qualitative.

**15) Equilibrio:** Per quanto riguarda il principio di equilibrio dobbiamo analizzare la differenza che si ha tra un'impresa e l'ente pubblico.

In un'azienda-impresa le condizioni di equilibrio economico nel medio e lungo periodo sono presupposto indispensabile per la sua sopravvivenza, altrimenti l'attività cessa per liquidazione o fallimento. Nella vita di impresa sono

importanti sia gli equilibri finanziari che economici; ma nel lungo periodo sono indispensabili gli equilibri economici: infatti, se le prospettive economiche future sono positive, un eventuale squilibrio finanziario si può superare mediante il ricorso al credito.

L'OIC, nel documento n.11, non comprende il principio dell'equilibrio fra i postulati di bilancio, ma questo principio di buona gestione aziendale deve sempre essere ritenuto essenziale per le decisioni amministrative.

Un ente territoriale, seppure in condizioni di grave squilibrio finanziario di gestione, non chiude la sua attività: anche nella ipotesi di dichiarazione di dissesto finanziario e di commissariamento, la sua attività ordinaria prosegue e la procedura di dissesto finanziario si propone di risanare la gestione finanziaria dell'ente e fare in modo che la sua attività possa garantire ai cittadini almeno i servizi pubblici indispensabili.

Tra i principi contabili generali del sistema di bilancio degli enti territoriali, il d.lgs.n. 118/2011 comprende il principio degli equilibri di esercizio. Nella gestione degli enti pubblici appare più importante l'equilibrio finanziario di esercizio, ma visto che gli equilibri finanziari e economici sono collegati, il legislatore richiama la necessità di avere sia gli equilibri economici e che patrimoniali.

Inoltre, sottolineo che il bilancio preventivo finanziario va approvato in pareggio, questo è un vincolo per la approvazione formale giuridica del bilancio da parte dell'Organo consiliare.

Il pareggio finanziario deve esistere sia per le previsioni di competenza, sia per quelle di cassa, stimate in base a rigorosi criteri di valutazione delle entrate e delle spese.

Ma, l'equilibrio finanziario di bilancio preventivo non garantisce di per sé stabilità di natura economica e patrimoniale.

Una buona gestione pubblica richiede il rispetto di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali; questi sono da verificare non soltanto in fase di previsione, ma anche di gestione e di rendicontazione.

Il principio di equilibrio di esercizio è quindi più ampio di quello del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione, la cui approvazione ha significato di autorizzazione giuridico-contabile delle entrate e delle spese. L'equilibrio di esercizio comprende, oltre l'equilibrio finanziario, anche quello economico, a garanzia della capacità di perseguire la finalità istituzionali e innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico<sup>26</sup>.

Tutti gli equilibri di natura finanziaria economica e patrimoniale, devono essere rispettati e controllati in fase preventiva, di gestione e di rendicontazione.

**16)Competenza finanziaria:** il principio della competenza finanziaria è definito in molto brevemente come; il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).<sup>27</sup> Infatti, in considerazione degli esiti della sperimentazione, i suoi contenuti specifici saranno definiti ai sensi dell'articolo n. 36, comma 5 del d.lgs. n. 118/2011.

Uno specifico principio contabile applicato, dedicato alla competenza finanziaria è allegato al d. P.C.M. 28 dicembre 2011 sulla sperimentazione.

**17)Competenza Economica:** il principio della competenza economica valuta gli effetti delle operazioni di gestione che generano valori economici di costi, oneri, ricavi e proventi di competenza dell'esercizio.

Esso supporta la redazione di budget economici, del Conto economico e del Conto del patrimonio nel Rendiconto generale di esercizio.

La competenza economica rappresenta il criterio di imputazione degli effetti delle operazioni di esercizio, mediante il quale si rivelano le utilità economiche cedute o acquisite, senza considerare i relativi movimenti finanziari: l'effetto delle operazioni deve essere rilevato nei conti e attribuito all'esercizio, cui tali

---

<sup>26</sup> D.lgs. n. 118/2011, allegato 1

<sup>27</sup> D.lgs. n. 118/2011, allegato 1

operazioni si riferiscono, e non a quello in cui si attuano i relativi movimenti finanziari.

L'analisi economica delle operazioni di gestione deve distinguere fra quelle direttamente collegate a un processo di scambio sul mercato (acquisti, trasformazioni e vendite), e operazioni relative ad attività istituzionali, impositive di tributi, ed erogative (come prelievo tributario, contribuzioni, trasferimenti finanziari, prestazioni, servizi, ecc..)

Nel primo caso, la competenza economica dei costi e dei ricavi è determinabile in base ai medesimi criteri di cui al Documento n.11 dell'OIC.

Nel secondo caso, i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui si verificano le seguenti condizioni:

- 1) il processo produttivo dei beni o servizi è già stato completato;
- 2) l'erogazione è già avvenuta, ovvero si è attuato il trasferimento sostanziale, e non solo formale, del titolo di proprietà, o i servizi sono stati resi.

Le risorse finanziarie disponibili per le attività istituzionali, come proventi tributari, trasferimenti correnti, si imputano all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono state impiegate per la copertura di costi delle attività istituzionali programmate. Fanno invece eccezione i trasferimenti finanziari (correnti e in conto capitale), a destinazione vincolata, che sono imputati in riferimento al costo o all'onere di competenza economica, alla cui copertura sono vincolati.

I componenti economici negativi devono essere correlati ai ricavi di esercizio, o con altre risorse disponibili per lo svolgimento delle attività istituzionali.

La correlazione fra i componenti economici negativi e quelli positivi si realizza:

- 1) per associazione di causa/effetto fra costi ed erogazione o cessione del bene o del servizio realizzato;
- 2) per ripartizione negli anni di una utilità economica pluriennale in base a criteri sistematici e razionali (ad esempio l'ammortamento);
- 3) per imputazione diretta dei costi al conto economico di esercizio, perché associati nel tempo, o a funzioni istituzionali, o perché è cessata l'utilità o la funzionalità del costo. Quest'ultimo caso avviene quando:

- a) i costi sostenuti nell'esercizio esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o non è valutabile la futura utilità;
- b) la futura utilità o funzionalità dei fattori produttivi, i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti, non esiste più, o non è più valutabile;
- c) l'associazione al processo produttivo, o la ripartizione delle utilità economiche non risulta più rilevante.

In conclusione, il principio della competenza economica richiede che gli elementi economici positivi siano correlati a quelli negativi dell'esercizio.

**18)Prevalenza della sostanza sulla forma:** il principio contabile della prevalenza della sostanza sulla forma comporta che il trattamento contabile delle operazioni di gestione, cioè la loro registrazione contabile, la valutazione e la esposizione in bilancio, consideri la sostanza economica, finanziaria, patrimoniale dell'operazione e non il suo aspetto giuridico-formale. L'applicazione del principio comporta variazioni nei conti e nei valori dell'attivo e del passivo del conto economico.

Questo principio è nuovo nell'ordinamento contabile degli enti pubblici; è anche di recente introduzione nel nostro ordinamento contabile civilistico con riferimento alle imprese. Esso ha avuto le sue origini nei Paesi Anglosassoni e nei principi contabili internazionali.

In particolare, il principio fornisce indicazioni su come trattare contabilmente il leasing.

Il principio contabile della prevalenza della sostanza sulla forma è trattata nel principio contabile applicato alla contabilità finanziaria.

Il trattamento contabile delle operazioni di leasing finanziario e delle operazioni assimilate (come leasing immobiliare, vendita con retro locazione, leasing in costruendo, ecc) è effettuato con le medesime scritture degli investimenti finanziari da debito.

Le rilevazioni contabili delle operazioni si effettuano secondo il metodo finanziario e la teoria dell'uso del bene.

Nel sistema di contabilità pubblica finanziaria alla data della consegna del bene sono attivati i seguenti conti:

- il debito pari all'importo del finanziamento, è rilevato nel conto "Accensione di prestiti";
- L'acquisizione del bene nel conto "Spese di investimento",
- Il valore corrente del bene all'inizio del leasing è pari al valore attuale dei pagamenti dovuti.

Il tasso di attuazione è il tasso di interesse implicito dell'operazione, oppure il tasso di interesse marginale del locatario.

Il bene in leasing è poi inventariato e ammortizzato, come se fosse di proprietà.

Alla data di pagamento dei canoni, si rileva:

- la quota di interessi passivi compresi nel canone, nel conto "Spese correnti";
- la quota di rimborso del capitale, nel conto "Rimborso di prestiti".

Alla fine del contratto, il pagamento del prezzo di riscatto è rilevato nel conto "Spese di investimento".

L'Ente pubblico non può dare in leasing i beni demaniali, né quelli del patrimonio disponibile.

Nel caso del leasing immobiliare o di leasing in costruendo, il terreno deve essere acquistato dal proprietario, o deve essere ceduto il diritto di superficie.

La norma di contabilità finanziaria concernenti le operazioni di leasing si applicano solo ai nuovi contratti.

In conclusione possiamo dire che nella riforma della contabilità pubblica, i principi contabili generali si configurano come un sistema unitario, sia perché il legislatore con il d.lgs. n.118/2011 nel definire l'adozione di ciascun principio richiama quella di altri, sia perché lo stesso legislatore nel definire i postulati ripete molte volte che essi si applicano a tutti i documenti del sistema di bilancio, di previsione, di gestione, di rendicontazione, di bilancio d'esercizio. Si osserva, inoltre, una forte convergenza dei principi contabili generali degli Enti locali pubblicati nel d.lgs. n.118/2011 con quelli del bilancio d'impresa, espressi dall'OIC nel documento 11, infatti, molte definizioni e principi della contabilità pubblica ripetono i medesimi concetti espressi dall'OIC per i bilanci d'impresa;



infatti ,il principio contabile applicato per il bilancio consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica rinvia direttamente all'allegato 4 del d.P.C.M. del 28 dicembre 2011 e a quelli dell'OIC, per quanto non specificatamente stabilito.

Va sottolineata la convergenza dell'ordinamento contabile degli Enti territoriali verso quello della contabilità di impresa, con l'obbligo di tenuta di un sistema di contabilità economico-patrimoniale a fianco di quello di contabilità finanziaria, con l'obbligo di redigere un bilancio consolidato del gruppo dell'Amministrazione Pubblica, con l'inserimento del principio della competenza economica, che è tipico della contabilità d'impresa, fra i postulati della contabilità pubblica.

Si rileva inoltre, convergenza dei postulati di contabilità pubblica con i principi contabili internazionali, con riferimento alla prevalenza della sostanza sulla forma e al richiamo dello IAS 17 e convergenza anche con gli IPAS, per l'introduzione della competenza economica fra i principi contabili generali del d.lgs. n. 118/2011 e l'obbligo di tenuta di un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Infine, tutta la riforma di armonizzazione contabile ha la finalità di raccordare i conti delle Amministrazioni pubbliche italiane con il sistema europeo dei conti nazionali, cioè con il SEC 95.

## 2.5 Piano dei conti integrato

Il Piano dei conti è l'elenco completo, ordinato, articolato in vari livelli di aggregazione di tutti i conti che si intendono aprire in un sistema contabile.

E' integrato poiché, comprende le unità elementari della contabilità finanziaria e di quella economico-patrimoniale in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali. Esso ha la finalità di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, ed inoltre migliorare la raccordabilità dei conti delle Amministrazioni pubbliche italiane con il sistema europeo dei conti nazionali.

Il livello del Piano dei conti integrato rappresenta il riferimento per i documenti contabili delle Amministrazioni pubbliche. Ma il piano dei conti può essere ulteriormente articolato in considerazione della specifica attività svolta.

Il piano dei conti prevede 5 livelli di articolazione e molti conti elementari: ben 2.231 per gli Enti locali e 2.363 per le Regioni. Infatti, la definizione analitica del piano dei conti è definita separatamente per gli Enti e per le Regioni.

Con riferimento agli Enti locali riporto i primi due livelli di classificazione dei conti.

**Fig.5 Piano dei conti integrato: parte entrata**

<b>E</b>	<b>I</b>	<b>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>
E	II	Tributi
E	II	Fondi perequativi
E	I	Trasferimenti correnti
E	II	Trasferimenti correnti
E	I	Entrate extratributarie
E	II	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni
E	II	Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
E	II	Interessi attivi
E	II	Altre entrate da redditi da capitale
E	II	Rimborsi e altre entrate correnti
E	I	Entrate in conto capitale
E	II	Tributi in conto capitale
E	II	Contributi agli investimenti

E	II	Altri trasferimenti in conto capitale
E	II	Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali
E	II	Altre entrate in conto capitale
E	I	<b>Entrate da riduzione di attività finanziarie</b>
E	II	Alienazione di attività finanziarie
E	II	Riscossione crediti di breve termine
E	II	Riscossione crediti di medio-lungo termine
E	II	Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
E	I	<b>Accensione Prestiti</b>
E	II	Emissione di titoli obbligazionari
E	II	Accensione prestiti a breve termine
E	II	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
E	II	Altre forme di indebitamento
E	I	<b>Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere</b>
E	II	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
E	I	<b>Entrate per conto terzi e partite di giro</b>
E	II	Entrate per partite di giro
E	II	Entrate per conto terzi

<b>U</b>	<b>I</b>	<b>Spese correnti</b>
U	II	Redditi da lavoro dipendente
U	II	Imposte e tasse a carico dell'ente
U	II	Acquisto di beni e servizi
U	II	Trasferimenti correnti
U	II	Trasferimenti di tributi
U	II	Fondi perequativi
U	II	Interessi passivi
U	II	Altre spese per redditi da capitale
U	II	Rimborsi e poste correttive delle entrate
U	II	Altre spese correnti
U	I	<b>Spese in conto capitale</b>
U	II	Tributi in conto capitale a carico dell'ente
U	II	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
U	II	Contributi agli investimenti
U	II	Altri trasferimenti in conto capitale
U	II	Altre spese in conto capitale
U	I	<b>Spese per incremento attività finanziarie</b>
U	II	Acquisizioni di attività finanziarie
U	II	Concessione crediti di breve termine
U	II	Concessione crediti di medio-lungo termine
U	II	Altre spese per incremento di attività finanziarie
U	I	<b>Rimborso Prestiti</b>
U	II	Rimborso di titoli obbligazionari
U	II	Rimborso prestiti a breve termine
U	II	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine

U	II	Rimborso di altre forme di indebitamento
U	I	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	II	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
U	I	Uscite per conto terzi e partite di giro
U	II	Uscite per partite di giro
U	II	Uscite per conto terzi

Ogni atto gestionale genera una transazione elementare, alla quale viene attribuita una codifica per tracciare le operazioni elementari e movimentare il piano dei conti.

La codifica delle transazioni elementari è formata da:

- codice funzionale per missioni e programmi, come definito dagli allegati n.7, concernenti gli schemi di bilancio;
- - codice economico attribuito alle articolazioni del Piano dei conti integrato come definito dagli allegati n. 5 e 6, concernenti il Piano dei conti integrato delle Regioni e degli Enti locali;
- Codice identificativo COFOG al secondo livello per le spese;
- Codice identificativo delle transazioni dell'Unione Europea;
- Codice SIOPE
- Codice unico di progetto (per progetti di spese di investimento);
- Codice identificativo dell'entrata ricorrente e non ricorrente.

L'adozione del piano dei conti integrato di cui al citato allegato n. 6, può essere rinviata all'anno 2016, con l'esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011.

## 2.6 Schemi di bilancio: classificazione della spesa e delle entrate

Il sistema di bilancio comprende il complesso coordinato di documenti che costituiscono lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Questi documenti supportano i processi decisionali e di controllo nelle loro varie configurazioni.

**Fig. n. 6 Sistema di amministrazione e controllo aziendale**



L'entità aziendale è un sistema unitario, le varie funzioni aziendali di amministrazione e controllo e i documenti che rappresentano sono coordinati in un sistema unitario.

I documenti di programmazione, di previsione e di rendicontazione sono coordinati fra loro a formare un sistema unitario secondo il principio contabile della coerenza interna, pertanto il bilancio preventivo è inserito in un sistema di documenti programmatici e di rendicontazione, coordinati fra loro in forza del principio della coerenza interna.

L'articolo 11 del decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che le amministrazioni pubbliche territoriali, i loro organismi strumentali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato, oggetto di sperimentazione nel corso degli esercizi dal 2012 al 2014.

Nell'esercizio 2015, gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011, adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014 che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano, a fini conoscitivi, gli schemi previsti dagli allegati n. 9 e n. 10 al decreto legislativo n. 118 del 2011, integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126 del 2014.

Nell'esercizio 2016, gli schemi di bilancio previsti dagli allegati n. 9 e n. 10 al decreto legislativo n. 118 del 2011, integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126 del 2014, assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.<sup>28</sup>

Per quanto riguarda la classificazione delle spese, l'articolo 12 del d.lgs.n.118/2011 dispone che le Amministrazioni pubbliche adottino uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia la finalità della spesa. Questo con lo scopo di assicurare una maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti:

- il processo di allocazione delle risorse pubbliche;
- la destinazione delle spese alle politiche pubbliche settoriali.

Tra i fini che il legislatore intende perseguire vi è anche quello della confrontabilità dei dati di bilancio, in coerenza con la classificazione economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale.

---

<sup>28</sup> i nuovi schemi di bilancio adottabili a decorrere dal 2013 sono disponibili su <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/SchemidiBilancio/>

Il contenuto di missione di programma viene normativamente definito dal successivo articolo 13. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce una rilevante innovazione.

In particolare, le Missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle Amministrazioni pubbliche, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate.

I Programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle Missioni. L'art. 13 stabilisce, infine, che l'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle Amministrazioni pubbliche è costituita dai programmi.

I criteri per la specificazione e classificazione delle spese sono stabiliti dal successivo art. 14 ove si precisa che, unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari ed economici e patrimoniali, i documenti di bilancio preventivi e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche sono strutturati in modo da reperire le spese in:

- a) *missioni*, le quali devono essere definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. A fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
- b) *programmi*, i quali devono essere definiti come aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. La norma precisa che ferma restando l'autonomia delle Amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati nel rispetto dei criteri e metodologie individuate nell'articolo 36 comma 5. Inoltre viene precisato che il programma è raccordato alla relativa configurazione COFOG di secondo livello (gruppi). Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e classificazione COFOG di secondo livello (gruppi), vanno

individuare due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attributi alla spesa dal programma a ciascuna di esse.<sup>29</sup>

c) *macroaggregati*, i quali costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli e in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsto, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4.

La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa.

Mentre, per l'omogeneità di classificazione delle entrate l'art. 15 del d.lgs. 118/2011 prevede che le entrate degli schemi di bilancio finanziario, di cui all'art. 11, siano classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:

- a. *Titoli*, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b. *Tipologie*, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto;
- c. *Categorie*, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata.

I Capitoli, eventualmente suddivisi in Articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

Per una migliore sistematicità di informazione ritengo opportuno parlare anche della:

- flessibilità degli stanziamenti di bilancio;
- tassonomia per gli enti in contabilità civilistica.

Per quanto riguarda la flessibilità degli stanziamenti di bilancio l'art. 15 stabilisce che, al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le Amministrazioni pubbliche possono effettuare:

---

<sup>29</sup> Il glossario fornisce una descrizione dei contenuti dei singoli programmi di ciascuna missione e i gruppi Cofog, e la relativa codifica, ad essi raccordabili è disponibile su [http://www.rgs.mef.gov.it/\\_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Glossari/Allegato\\_14\\_seconda\\_parte.pdf](http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Glossari/Allegato_14_seconda_parte.pdf)



- a) in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'Amministrazione ;
- b) in sede di gestione o di predisposizione del progetto di bilancio di previsione, variazioni tra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne a ciascun programma ovvero rimodulazioni compensative tra programmi di diverse missioni. La norma precisa che si applicano in quanto compensabili, le disposizioni in materia di rimodulazione delle spese di cui all'art.21, commi 5,6,7 e 8 della l.n. 196/2009. Resta in ogni caso precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziarie spese correnti.

Infine, l'art. 17 dedica particolari statuizioni alla tassonomia per gli enti in contabilità civilistica. In particolare, viene disposto che le amministrazioni pubbliche predispongano un budget economico. Allo scopo di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre Amministrazioni pubbliche<sup>30</sup>, la norma precisa che gli enti riclassifichino i dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'art. 14, comma 6 della L.n. 196/2009.

Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'art. 13 del d.lgs. n. 118/2011, le Amministrazioni pubbliche elaborano un apposito prospetto concerne la ripartizione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello.<sup>31</sup>

Nel caso di corrispondenza non univoca tra programmi e funzioni COFOG di secondo livello, è necessario individuare due o più funzioni COFOG con

---

<sup>30</sup> Gli enti ancora non soggetti nella rilevazione SIOPE rinviando l'attuazione della tassonomia all'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente l'attuazione della rilevazione SIOPE per gli enti del proprio comparto.

<sup>31</sup> <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Tassonomia/>

l'indicazione della percentuale di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

Tale prospetto<sup>32</sup>, è allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE. La relazione sulla gestione attesta le attività riferite a ciascun programma di spesa. Tale attestazione viene rilasciata a corredo delle informazioni e in coerenza con la missione, nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano gli enti richiamati dalla norma.

Nella relazione di cui all'art. 2429 del cod. civ. il collegio sindacale deve fornire evidenza di aver vigilato sull'attuazione di quanto previsto dalla normativa, attestando il rispetto degli adempimenti previsti.

Per quanto riguarda i termini per l'approvazione dei bilanci e dei rendiconti sono stabiliti dall'art. 18 del decreto legislativo. In particolare, la norma dispone che le Amministrazioni pubbliche approvano:

- a. il bilancio di previsione o il budget economico, entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
- b. il rendiconto o il bilancio di esercizio, entro il 30 aprile dell'anno successivo;
- c. il bilancio consolidato, entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Le amministrazioni pubbliche trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall'art. 13, comma 3 della l.n. 196/2009. Gli schemi, standardizzati ed omogenei assicurano l'effettiva comparabilità delle informazioni tra i diversi enti territoriali.

---

<sup>32</sup> il prospetto è quello definito ai sensi e secondo le modalità di cui all'art. 36, comma 5 del d.lgs.n. 118/2011

## 2.7 I cambiamenti del processo di armonizzazione alla luce del New Public Governance

L'obiettivo di questo paragrafo è dimostrare come il processo di armonizzazione, a seguito della descrizione nel dettaglio delle norme, segue i principi e le linee guida definiti dal NPG.

E' compito dello Stato, secondo l'approccio teorico del NPG, svolgere due ordini di funzioni manageriali per garantire alla collettività il perseguimento dei risultati: di *political management* e di *operational management*.

È evidente come il processo di armonizzazione cerchi di perseguire la prima funzione di *political management*: la stimolazione di comportamenti virtuosi. Si è visto, infatti, che la legge 31 dicembre 2009, n. 196, ed i successivi decreti legislativi, introducono un set di indicatori di valutazione delle *performance* delle amministrazioni pubbliche.

Questa è un'innovazione tipica del NPM, tuttavia può essere ricollegata alla volontà, da parte dello Stato, di responsabilizzare la *governance* pubblica in modo da garantire il raggiungimento degli obiettivi predefiniti, elemento fondante del NPG.

Questa intenzione dello Stato deve necessariamente essere preceduta dall'uniformità dei dati contabili raggiunta alla conclusione del processo di armonizzazione, e della conseguente possibilità di confrontare i risultati perseguiti dalle diverse amministrazioni pubbliche. Fiorentino parlando della legge 196/2009, afferma che «una tale impostazione del bilancio potrà consentire una valutazione comparativa di programmi di spesa simili effettuata da più regioni e quindi un giudizio sulla qualità e l'economicità dell'azione amministrativa da parte non solo degli organismi tecnici a ciò proposti ma anche dei cittadini»<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Fiorentino, L. "Il lento coordinamento della finanza pubblica", *Giornale di diritto amministrativo*, Vol.7, 2010, pag. 670.

La seconda funzione che deve perseguire lo Stato, secondo le linee guida del NPG, è quella di creare le condizioni di contesto per favorire la guida e il coordinamento dei servizi verso il perseguimento delle finalità istituzionali. In Italia già da tempo si avvertiva questa esigenza, come afferma D'Alessio: « Il bisogno di coordinamento dei conti nelle diverse amministrazioni pubbliche del Paese è un'esigenza da molto tempo in evidenza, che richiede un processo adeguato nelle forme e nei contenuti ed idoneo a sviluppare un nuovo sistema di informazioni amministrative di natura finanziaria, economica e patrimoniale»<sup>34</sup>.

L'armonizzazione, con l'unificazione di tutti i sistemi contabili e la conseguente possibilità di interpretazione dei dati, è una delle soluzioni scelte per creare un contesto italiano in cui il legislatore abbia la possibilità di coordinare «il rispetto di una serie di obiettivi economici e finanziari di carattere istituzionale poiché sempre più i diversi soggetti istituzionali prendono decisioni con spiccato senso di autonomia e crescente discrezionalità su tutto il territorio nazionale»<sup>35</sup>.

Inoltre, con l'approvazione della legge 196/2009, il Governo cerca di interpretare il ruolo di "Stato strumentale", il cui compito è quello di focalizzarsi sulla guida del *network* e influenzare i comportamenti dei diversi attori partecipanti, definendo gli obiettivi istituzionali da raggiungere.

Con l'istituzione del Documento di Economia e Finanza, in cui si delinea la politica economica pluriennale, cioè le regole e i criteri dell'andamento economico e finanziario dello Stato, i risultati da raggiungere e i tempi di realizzazione dei risultati finali, il legislatore comunica al sistema delle autonomie locali gli obiettivi programmatici ed economici da perseguire durante l'anno.

Inoltre, grazie all'armonizzazione, lo Stato cerca di interpretare anche il ruolo "istituzionale", ovvero di gestore della rete di soggetti pubblici che producono servizi al cittadino, ruolo impossibile da interpretare prima dell'avvio del

---

<sup>34</sup> D'Alessio, L., "Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica", Azienda Pubblica, Vol.1, 2012, pag.26

<sup>35</sup> D'Alessio, L., "Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica", Azienda Pubblica, Vol.1, 2012, pag.30.

processo di armonizzazione. Infatti lo Stato, in precedenza, non era in grado di capire quali fossero i servizi offerti dalle varie amministrazioni pubbliche e con quali costi questi fossero prodotti.

Inoltre, si può affermare che l'introduzione di misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa delle amministrazioni pubbliche locali, favorisca il ruolo dello Stato di gestore della rete in quanto facilita il monitoraggio, il controllo e la verifica degli andamenti tra l'altro potenziati con l'istituzione di strutture e strumenti di controllo specifici. «La collaborazione con le amministrazioni centrali dello Stato serve a garantire gli strumenti per la verifica dei risultati raggiunti, rispetto agli obiettivi indicati, per monitorare l'efficacia delle misure adottate per il loro conseguimento, e di quelle disposte per incrementare l'efficienza»<sup>36</sup>.

L'utilizzo della contabilità finanziaria secondo cassa per redigere il bilancio previsionale autorizzatorio e il piano dei conti integrato sono ulteriori elementi innovativi introdotti dalla normativa che indirizzano il processo verso le linee guida del NPG. La contabilità finanziaria secondo cassa risponde all'esigenza di monitoraggio e controllo poiché permette di conoscere facilmente i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche e il loro reale livello di stato economico. Consente inoltre di non approvare investimenti che comportino fondi non disponibili e di rafforzare la programmazione di bilancio favorendo la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni.

Il piano dei conti integrato, invece, è «contemporaneamente rispondente sia alle dettagliate esigenze conoscitive dei centri di responsabilità di ogni amministrazione pubblica, sia alle sintetiche esigenze di chi è addetto al monitoraggio dei conti pubblici complessivi»<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Perez, R., "L'accentramento della decisione finanziaria", *Giornale di diritto amministrativo*, Vol. 7, 2010, pag. 682.

<sup>37</sup> D'Alessio, L., "Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica", *Azienda Pubblica*, Vol.1, 2012, pag.31.

**Tab.7 Dal New Public Governance al processo di armonizzazione**

<b>NEW PUBLIC GOVERNANCE</b>	<b>PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE</b>
Stimolazione di comportamenti virtuosi	Introduzione di un set di indicatori di valutazione delle <i>performance</i> delle amministrazioni pubbliche.
Creare le condizioni del contesto per favorire la guida e il coordinamento dei servizi per il perseguimento delle finalità istituzionali	Unificazione di tutti i sistemi contabili e conseguente possibilità di interpretazione dei dati
Ruolo di Stato “strumentale”: focus sulla guida del <i>network</i>	Istituzione del Documento di Economia Finanza
Ruolo di Stato “istituzionale”: gestore della rete	Uniformità dei bilanci per capire quali siano i servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche
Facilitare il monitoraggio, il controllo e la verifica degli andamenti	Istituzione di strutture e di strumenti per controlli specifici e utilizzo della contabilità finanziaria secondo cassa.

## CAP 3 L'APPROCCIO METODOLOGICO E LO STAGE

### 3.1 L'approccio metodologico

Questo lavoro si prefigge di studiare quali cambiamenti, non solo contabili, ma anche organizzativi abbia portato l'approvazione di queste nuove leggi nel processo di programmazione e gestione del bilancio. Per analizzare nel dettaglio quali implicazioni hanno portato le innovazioni del processo di armonizzazione nel processo di stesura del bilancio e quali modifiche l'amministrazione pubblica abbia dovuto implementare, si è scelto di utilizzare la metodologia del *case study*, ovvero si è deciso di analizzare un caso reale. Tale approccio permette di trarre delle conclusioni sull'efficacia del cambiamento tramite l'analisi di come un soggetto ha reagito. Si è optato per questa particolare tecnica di ricerca perché permette di svolgere un'indagine che sia in grado di mantenere le caratteristiche olistiche e significative di eventi di vita reale e sia in grado di studiare come e perché un evento è successo<sup>38</sup>. Ai fini di questo studio si è ritenuto che il *case study* fosse la tipologia migliore di ricerca poiché si è interessati ad analizzare le implicazioni e gli impatti che le nuove normative hanno sul processo decisionale e di stesura del bilancio delle amministrazioni pubbliche. Inoltre l'utilizzo di questo approccio metodologico ha permesso di ottenere delle informazioni riguardanti uno specifico caso, generalizzabili, poi, a tutti i soggetti interessati. Nello specifico il *case study* ha permesso di accedere a delle informazioni altrimenti difficilmente reperibili. Si è avuto accesso a quattro tipologie di fonti informative utili ai fini dello studio:

- Documenti particolari e presenti all'interno della struttura analizzata, il cui accesso è consentito solamente ai dipendenti

---

<sup>38</sup> Yin,R., "Case study research, Design and methods, Sage Publications, , secon edition, 1994, pag.1-170

- Documenti pubblici, più facilmente reperibili se interni alla struttura;
- Esperienza lavorativa sul campo: permette di conoscere e sperimentare l'ambiente che è oggetto di studio;
- Interviste a soggetti direttamente interessati dal cambiamento analizzato

In particolare è stato esaminato il Comune di Vaiano, ente dove ho svolto il tirocinio negli uffici dei servizi finanziari e di segreteria. Oltre ad essere il mio comune di residenza può vantare di essere un “Borgo felice” secondo la ricerca stilata per il 2014; dove secondo la pubblicazione del Sole 24 ore del “Borgo felice 2014” assegna al paese il 146esimo posto, su un totale di 176 (il comune Valbisentino è il solo citato della provincia di Prato), il 32esimo per quanto riguarda l'attenzione all'ambiente, il 151esimo per la partecipazione alla vita politica e il 125esimo per sicurezza e rapporti sociali.

Il comune di Vaiano è situato nella regione Toscana e fa parte della provincia di Prato; il suo numero di abitanti secondo le fonti Istat 2014 è di 9.913 abitanti per 34,11 km di superficie e 290,64 ab/km.<sup>39</sup>

**Tab.8 La classifica dei comuni della Provincia di Prato ordinata per popolazione residente.**

Comune	Popolazione Residenti	Superficie km <sup>2</sup>	Densità abitanti/km <sup>2</sup>	Altitudine m s.l.m.
1. PRATO	191.268	97,35	1.965	61
2. Montemurlo	18.426	30,77	599	73
3. Carmignano	14.345	38,43	373	189
4. Poggio Caiano a	10.019	6,00	1.670	45
5. Vaiano	9.913	34,11	291	150
6. Vernio	6.118	63,38	97	257
7. Cantagallo	3.156	95,67	33	423

<sup>39</sup> <http://www.tuttitalia.it/toscana/provincia-di-prato/72-comuni/popolazione/>



Con le elezioni amministrative 2014 è stato eletto come sindaco Primo Bosi con le seguenti competenze politiche di bilancio, sport e cultura, protezione civile, politiche giovanili, opere pubbliche, organizzazione e personale; come Vicesindaco Stefanacci Melissa con competenze di: politiche ambientali, edilizia privata, caccia & pesca ed aree protette e rapporti con le partecipate. Mentre la giunta è formata da Fioravanti Fabiana con competenze di: pubblica istruzione, sviluppo economico e commercio; Marchi Marco con competenze di: innovazione tecnologica e cura del territorio e del patrimonio e Pacini Federica con competenze di: politiche sociali politiche della pace e dell'Intercultura, pari opportunità e cultura della memoria.

Per effettuare la ricerca si è avuta l'opportunità di svolgere uno stage formativo "in loco" nell'ufficio dei servizi finanziari e segreteria, collocato nell'organigramma all'interno dell'Area 5 come si evince in tabella n.9.

Questo perché, entrando a far parte del personale, la ricerca potesse essere più concreta e si potesse accedere a documentazioni più operative.

**Tab.9 L'organigramma del Comune di Vaiano**

<b>Vice-Segretario Generale</b> Dr. Carmelo Apollonio	(in forma di servizio associato Val di Bisenzio)	
<b>Difensore Civico</b> Dr. Giancarlo Gentilisci	(in forma di servizio convenzionato con la Provincia di Prato)	
<b>Area 1- Pianificazione e Gestione del Territorio</b> Responsabile: Arch. Daniele Crescioli	Gestione degli strumenti di governo del territorio e dei Piani attuativi pubblici e privati; Gestione attiva edilizia, vincolo idrogeologico e scarichi domestici; Gestione ricongiungimenti familiari	<b>Personale assegnato:</b> Istruttore tecnico direttivo: Geom. Luigi Casati Istruttore amministrativo: Antonella Magnolfi Istruttori tecnici: Geom. Giacomo Mazzanti,

	e idoneità alloggio	Geom. Andrea Fattori Geom. Carmela Di Vito
<b>Area 2- Lavori Pubblici e Patrimonio</b> Responsabile: Geom. Mario Galli	Opere pubbliche, Espropri, Gestione del Patrimonio, Servizi Pubblici e Manutenzione Ambiente	Istruttore tecnico: Geom. Orlando Mascia Geom. Lazzerini Michela Geom. Rosetti Irene Istruttore amministrativo: Rag. Pini Cinzia Operatori Tecnici Specializzati: D'Angelo Salvino Mazzoni Riccardo Pieraccini Riccardo Scatizzi Stefano  Operatori Tecnici Qualificati: Bertaccini Silvano Bianco Rino Brachi Iuri Di Minno Maurizio Morganti Stefano Nuti Daniele
<b>Area 3- Corpo unico di polizia municipale della Val di Bisenzio</b> Responsabile: Elisabetta Gualtieri	Centrale operativa Polizia commerciale, amministrativa Polizia stradale e controllo territorio Polizia giudiziaria Polizia edilizia e ambientale Educazione Stradale e formazione	Comandante: Gualtieri Elisabetta Vicecomandante: Montglioni Franco UPG: Marchi Romani Agenti: Alaimo Maria Franca Berti Andrea

		Calamai Alice Campanelli Emiliano Casini Nicola Fieni Patrizia Lucarini Stefano Vannucci Michela
<b>Area 4- Servizi Sociali, Sport, Istruzione, Cultura</b> Responsabile: Dott.ssa Damia Amerini	Istruzione, Cultura, Turismo, Biblioteca Comunale e Archivi storici, Servizi Sociali e Politiche giovanili, Servizio associato per gli accessi ai servizi alla prima infanzia	Istruttore direttivo amministrativo: Lanè Fabio Istruttore direttivo amministrativo assistente: Provvisorio Istruttore bibliotecario: Pugi Lucia Esecutore Amministrativo: Storai Claudia Galli Gigliola Operaio tecnico qualificato: Tirelli Luca
<b>Area 5- Servizi Finanziari e segreteria</b> Responsabile: dott. Carmelo Apollonio	Contabilità, Bilancio, Controllo di gestione, Economato	Istruttore direttivo: D.ssa Monica Palmieri Istruttore amministrativo: Moradei Mario Istruttore contabile: Jonathan Castellana
<b>Area 6- Uffici del personale</b> Responsabile: Dott. Cristiano	Gestione Economica del personale e gestione giuridica	Dott.ssa Rita Gualtieri

Nel periodo di stage si è potuto partecipare al processo di implementazione dei primi adempimenti per l'avvio della riforma contabile prevista dal decreto legislativo del 23 giugno 2011, n.118 coordinato e integrato dal D.Lgs 126/2014. Lo stage è durato 6 mesi (novembre-aprile) durante il quale si è potuto verificare di persona la difficoltà nell'implementazione di tale normativa per chi non ha partecipato alla sperimentazione.

### **3.1.2 Vantaggi svolgimento dello stage**

Lo svolgimento del tirocinio all'interno del Comune di Vaiano ha portato molti vantaggi al fine del lavoro di tesi.

In primo luogo, ho potuto verificare personalmente quali siano le tempistiche necessarie per portare a termine un processo così delicato tecnicamente e complicato quale la modifica del sistema contabile in una realtà piccola come quella del comune di Vaiano dove non sempre ci sono le competenze e le convergenze di informazioni tra i vari Responsabili di Area.

Inoltre per poter procedere all'attuazione dell'Armonizzazione si sono dovuti dotare di un sistema informatico J-Serfin<sup>40</sup> creato dal Gruppo Maggioli che gli ha permesso di implementare le nuove disposizioni del' d.lgs. 118/2011<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> J-Serfin è il software, realizzato in tecnologia Java e Web, per la gestione completa delle attività di competenza dell'area Servizi Finanziari di un Ente Locale: Contabilità Finanziaria e Fiscale, Contabilità Economico Patrimoniale e Analitica, Inventario e Patrimonio, Servizi di Economato, Mutui e Investimenti, Servizi verso la Tesoreria, Certificazioni al Bilancio e al Rendiconto, ecc...

<sup>41</sup> E' stato richiesto di aggiornare le procedure informatiche ai principi della riforma, in modo da consentire, in particolare:

- a. la predisposizione e la gestione "parallela" degli schemi di bilancio,
- b. l'imputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi successivi a quello on corso,
- c. la gestione del fondo pluriennale vincolato sia ai fini del bilancio autorizzatorio (annuale e pluriennale) del 2015, in tutte le componenti del bilancio, compresi gli allegati, nei quali è prevista la voce relativa all'utilizzo del risultato di amministrazione. Non è invece previsto l'inserimento del fondo pluriennale di spesa nel bilancio autorizzatorio del 2015, in quanto tutti

Durante il periodo di stage ho potuto partecipare attivamente all'adozione delle disposizioni in materia all'armonizzazione contabile. In particolare, l'affiancamento dei nuovi schemi di bilancio di previsione e di rendiconto per missioni e programmi (con funzioni conoscitive) agli schemi di bilancio annuale e pluriennale e di rendiconto adottati nel 2014 (che conservano la funzione autorizzatoria e valore giuridico ai fini della rendicontazione). All'applicazione del principio contabile generale della competenza finanziaria<sup>42</sup> (c.d potenziata) per l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese, l'adozione del principio applicato alla contabilità finanziaria. e al riaccertamento straordinario dei residui<sup>43</sup>.

Uno dei vantaggi principali, dello svolgere la ricerca "in loco" è che si ha avuto la possibilità di avere le informazioni necessarie in tempi celeri senza dover aspettare i tempi burocratici e di risposta.

---

gli stanziamenti di spesa comprendono il fondo pluriennale vincolato. Si sottolinea l'importanza delle procedure informatiche dirette a gestire in modo sistematico, il fondo pluriennale vincolato;

<sup>42</sup> Il principio della competenza finanziaria prescrive:

- a) il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);
- b) il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, ed attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

Il bilancio di previsione, almeno triennale di competenza, e di cassa nel primo esercizio, ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa ed ai pagamenti, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti. Gli stanziamenti degli esercizi del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

<sup>43</sup> Il quale consiste nell' adeguamento dello stock dei residui attivi e passivi alla nuova configurazione del principio della competenza finanziaria.

Una delle criticità riscontrata è individuabile nella formazione che non essendo estesa a tutto il personale del comune provoca un aggravio di lavoro solo su una parte del personale sull'ufficio dell'Area 5.

Causa conclusione dello stage antecedente alla stesura del bilancio previsionale<sup>44</sup>, non ho potuto partecipare alla stesura di tale atto.

Altresì, ho assistito a due ulteriori cambiamenti; il primo introdotto dal Decreto Ministeriale dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2015, pubblicato sulla G.U. n. 27 del 3 febbraio 2015, che ha dato attuazione alle disposizioni in materia di scissione dei pagamenti ("split payment") previste dal comma 629 dell'art. 1 della legge n. 190/14 ("legge di stabilità 2015").

Mentre, il secondo ha introdotto per le pubbliche amministrazioni dal 31 marzo 2015 l'attuazione della disposizione concerne la fatturazione elettronica. A partire dai tre mesi successivi a queste date le PA non potranno procedere al pagamento, neppure parziale, fino all'invio del documento in forma elettronica del documento. L'obbligo di fatturazione in forma elettronica nei confronti delle Amministrazioni dello Stato è stato introdotto dalla Finanziaria 2008. La legge ha stabilito che la trasmissione delle fatture elettroniche destinate alle Amministrazioni dello Stato deve essere effettuata attraverso il Sistema di Interscambio (SdI), sistema informatico di supporto al processo di "ricezione e successivo inoltro delle fatture elettroniche alle amministrazioni destinatarie" nonché alla "gestione dei dati in forma aggregata e dei flussi informativi anche ai fini della loro integrazione nei sistemi di monitoraggio della finanza pubblica". Le modalità di funzionamento dello SdI sono state definite con il decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55. Il gestore del Sistema d'Interscambio è l'Agenzia delle Entrate (decreto ministeriale del 7 marzo 2008).

---

<sup>44</sup> si ricorda esserè l'unico documento nell'amministrazione pubblica che ha carattere autorizzatorio ed è approvato come legge, per cui tutte le variazioni successive dovranno anch'esse essere approvate dal Consiglio Comunale

### **3.1.3 Il riaccertamento straordinario dei residui**

Nel primo esercizio di adozione del principio della competenza potenziata, contestualmente all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, si procede al riaccertamento straordinario dei residui, al fine di adeguare lo stock di residui esistente al nuovo principio, con decorrenza 1 gennaio dell'anno in corso. Il D.Lgs 118/2011 coordinato con il D.Lgs 126/2014 prevede che il riaccertamento straordinario dei residui sia effettuato con riferimento alla data del 1/1/2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014.

Il procedimento per effettuare il riaccertamento straordinario dei residui:

- 1) Cancellazione definitiva residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni formalmente costituite;
- 2) Cancellazione residui attivi e passivi cui corrispondono obbligazioni non scadute al 31 dicembre dell'anno precedente e immediata reimputazione agli esercizi in cui vengono in scadenza;
- 3) Costruzione del fondo pluriennale nell'entrata del bilancio di previsione 2015 (ex DPR 194/1996) e del bilancio di previsione armonizzato 2015/2017, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi e quelli attivi reimputati.
- 4) Rideterminazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015, applicabile al bilancio di previsione 2015;
- 5) Determinazione delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione 2015, con particolare riferimento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- 6) Per la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario e dell'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità sono previste modalità "straordinarie", individuate da un decreto in corso di definizione.

La delibera di riaccertamento straordinario dei residui dispone anche di una variazione del bilancio in corso di gestione, che determina:

- L'importo di fondo pluriennale vincolato di entrata dell'esercizio 2015;

- Le variazioni degli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale (ex DPR 194/1996);
- L'eventuale utilizzo del risultato di amministrazione derivante dai riaccertamenti.

L'eventuale disavanzo deve immediatamente essere applicato al bilancio in corso di gestione, con delibera del Consiglio.

Con riferimento al bilancio di previsione conoscitivo, predisposto secondo il nuovo schema di bilancio, la delibera di riaccertamento straordinario dei residui, oltre alle variazioni disposte per il bilancio autorizzatorio, varia anche l'importo:

- Dei residui;
- Degli stanziamenti;
- Degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015/2017 riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e nell'entrata e nella spesa degli esercizi successivi.

Il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato:

- Distintamente per la parte corrente e la parte in conto capitale, senza consentire compensazioni tra i residui di parte corrente e quelli in c/capitale;
- Reimputando il complesso dei crediti e debiti alla competenza degli esercizi successivi facendo esclusivo riferimento alla scadenza delle obbligazioni, senza tenere conto degli specifici collegamenti eventualmente esistenti tra le singole poste di entrata e di spesa.



**Fig.6 Determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015-2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui al 1/1/2015**

**DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO NEL BILANCIO DI PREVISIONE 2015-2017 A SEGUITO DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI ALLA DATA DEL 1° GENNAIO 2015 (1)**

FONDO PLURIENNALE DA ISCRIVERE IN ENTRATA DEL BILANCIO 2015	PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpegnati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1	
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2015 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita <sup>(a)</sup>	a	
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015 e successivi	2	
<b>Fondo pluriennale vincolato da iscriverne nell'entrata del bilancio 2015, pari a (3)-(1)+(a)-(2) se positivo, altrimenti indicare 0</b>	3	

FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2015 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2016	PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2015	4	
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2015 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita <sup>(a)</sup>	b	
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2015	5	
	6	
Quota del Fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a (6)-(4)+(b)-(5) se positivo, altrimenti indicare 0		
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a (7)-(5)-(4)-(b) altrimenti indicare 0 <sup>(a)</sup>	7	
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a (4)+(b)-(5)-(3) se positivo		
<b>Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2016 (8) = (3)-(6)+(7).</b>	8	

FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2015 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2017	PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2016	9	
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2016 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita <sup>(a)</sup>	c	
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2016	10	
	11	
Quota del Fondo pluriennale vincolato accantonata in entrata utilizzata nel 2016, pari a (11)-(9)+(c)-(10) se positivo, altrimenti indicare 0		
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a (12)-(10)-(9)-(c), altrimenti indicare 0 <sup>(a)</sup>	12	
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a (9)+(c)-(10)-(8) se positivo		
<b>Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2017 (13) = (8)-(11)+(12)</b>	13	

FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2017 (e di entrata del bilancio 2018 se predisposto)		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2017	14		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2017 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita (1)	d		
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2017	15		
Quota del Fondo pluriennale vincolato accantonata in entrata utilizzata nel 2017, pari a (16)=[(14)+(d)-(15)], altrimenti indicare 0	16		
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a (17)=[(15)-(14)-(d)] se positivo, altrimenti indicare 0(2)	17		
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a (14)+ (d)-(15)-(13) se positivo			
<b>Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 (18) = (13) -(16)+(17)</b>	<b>18</b>		
<b>RIEPILOGO RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI</b>		<b>PARTE CORRENTE</b>	<b>CONTO CAPITALE</b>
Entrate accertate reimputate al 2015			
Entrate accertate reimputate al 2016			
Entrate accertate reimputate al 2017			
Entrate accertate reimputate agli esercizi successivi			
<b>TOTALE RESIDUI ATTIVI REIMPUTATI</b>			
Impegni reimputati al 2015			
Impegni reimputati al 2016			
Impegni reimputati al 2017			
Impegni reimputati agli esercizi successivi			
<b>TOTALE RESIDUI PASSIVI REIMPUTATI</b>			

Il Comune di Vaiano durante la seduta consiliare ha approvato il rendiconto<sup>45</sup> di gestione dell'esercizio finanziario 2014 dal quale emergono le risultanze riportate nella tabella sotto.

<sup>45</sup> Il Rendiconto è parte dei documenti che compongono il sistema di bilancio dell'Ente locale (cfr. punto 31, Principio contabile n.3, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali) e permette un confronto tra le previsioni dell'esercizio ed i risultati effettivamente conseguiti. Dimostra quindi la conformità e la coerenza tra le previsioni iniziali di bilancio e l'utilizzo delle risorse in esso stanziate, evidenziando anche il grado di attendibilità delle previsioni iniziali.

Il Rendiconto è un documento informativo a valenza esterna poiché fornisce al lettore gli strumenti necessari per valutare la capacità dell'Ente di erogare servizi in condizioni di economicità, efficienza ed efficacia ed evidenzia le risorse necessarie affinché l'amministrazione locale possa assolvere, in futuro, i propri compiti istituzionali.

**Tab. 10 Rendiconto finanziario 2014**

<b>RISULTANZE</b>	<b>RESIDUI</b>	<b>COMPETENZA</b>	<b>TOTALE</b>
Fondo cassa al 1.1.2014			5.436.424,82
Riscossioni	3.532.876,51	8.632.907,21	11.165.783,72
Pagamenti	5.001.417,24	6.634.921,28	11.636.338,52
Fondo cassa al 31.12.2014			4.965.870,02
Residui attivi	2.801.454,44	2.886.060,98	5.687.515,42
Residui passivi	5.391.930,62	4.133.002,19	9.524.932,81
Avanzo di amministrazione			<b>1.128.452,63</b>

Il Comune di Vaiano non ha alla data della presente deliberazione approvato il bilancio di previsione 2015-2017 ed è quindi in corso la gestione del bilancio in regime di esercizio provvisorio; considerando che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al decreto legislativo 118/2011 stabilisce che il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato anche in regime di esercizio provvisorio del bilancio di previsione.

Il Servizio Finanziario, unitamente ai vari Responsabili di Area e servizio, ha provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi sulla base del principio applicato alla competenza finanziaria potenziata di cui all'allegato 4.2 del D.Leg.vo 118/2011, corretto ed integrato dal D.leg.vo 126/2014, che comporta:

1) l'eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate, nonché la limitazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31 dicembre 2014 destinati ad essere re-imputati agli esercizi successivi con l'individuazione delle relative scadenze.

Le risultanze complete del riaccertamento straordinario dei residui sono riassunte nelle tabelle sotto riportate.

**Tab. 11 Riaccertamento straordinario dei residui**

<b>Provenienza da</b>	<b>Residui parte corrente da consuntivo 2014 D. Leg.vo 267/2000</b>	<b>Residui eliminati</b>	<b>RESIDUI RE-IMPUTATI</b>	<b>RESIDUI MANTENUTI</b>
Residui passivi parte corrente	4.419.493,58	428.173,71	786.563,93	3.204.755,94
Residui attivi parte corrente	4.055.430,12	7.308,42	26.542,44	2.191.007,78

<b>Provenienza da</b>	<b>Residui parte corrente da consuntivo 2014 D. Leg.vo 267/2000</b>	<b>Residui eliminati</b>	<b>RESIDUI RE-IMPUTATI</b>	<b>Residui mantenuti</b>
Residui passivi parte capitale	5.062.460,61	2.112.970,75	2.173.246,84	776.244,02
Residui attivi parte capitale	1.621.195,79	243.053,47	113.000,00	1.258.751,36

<b>Provenienza da</b>	<b>Residui parte corrente da consuntivo 2014 D. Leg.vo 267/2000</b>	<b>Residui eliminati</b>	<b>RESIDUI RE-IMPUTATI</b>	<b>Residui mantenuti</b>
Residui passivi partite giro	10.397,19	-	-	10.397,19
Residui attivi partite giro	10.889,51	-	-	10.889,51

2) La determinazione del fondo pluriennale vincolato al 1.1.2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017 distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati, se positivo. Tale operazione, come risulta dal prospetto sotto indicato, evidenzia un fondo pluriennale vincolato dai scrivere in entrata:

-del bilancio 2015 paria E 760.021.49 per la parte corrente ed € 2.060.245.84per la parte in conto capitale;

-del bilancio 2016 paria €0 per la parte corrente ed €0 per la parte in conto capitale;

-del bilancio 2017 paria €0 per la parte corrente ed per la parte in conto capitale; per la parte in conto

-del bilancio degli anni successivi paria €0 per la parte corrente ed €0 per la parte in conto capitale.

3) La determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo pluriennale vincolato alla stessa data, nonché la individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015. La determinazione del risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio 2015 a seguito delle operazioni di riaccertamento dei residui, nonché l'individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate sono riepilogate nella tabella sotto riportata:

**Tab.12 La composizione del risultato amministrativo di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario dei residui**

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)		€ 1.128.452,63
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	(-)	€ 250.361,89
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c) (1)	(+)	€ 2.541.144,46
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	(-)	€ 139.542,44
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	(+)	€ 2.959.809,77
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f) (7)	(+)	€ 0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (g) = (e) -(d)+(f) (2)	(-)	€ 2.820.267,33
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g)</b>		<b>€ 3.419.235,20</b>

Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h):		€ 3.419.235,20
<b>Parte accantonata (3)</b>		
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/.... (4)		€ 1.126.769,60
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) (5)		€ 0,00
Fondo rischi insoluti e soccombenza al 31/12/2014		€ 41.789,25
<b>Totale parte accantonata (l)</b>		<b>€ 1.168.558,85</b>
<b>Parte vincolata</b>		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		€ 159.050,88
Vincoli derivanti da trasferimenti		€ 36.078,68
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui		€ 0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		€ 597.369,90
Altri vincoli da specificare di		€ 0,00
<b>Totale parte vincolata (l)</b>		<b>€ 792.499,46</b>
<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>		<b>€ 1.302.468,47</b>
<b>Totale parte disponibile (n) =(h)-(l)-(m)</b>		<b>€ 155.708,42</b>
<b>Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015 (6)</b>		<b>€ 155.708,42</b>

- 1) Non comprende i residui passivi definitivamente cancellati cui corrispondono procedure di affidamento attivate ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006, per i quali è stato iscritto il fondo pluriennale vincolato.
- 2) Corrisponde alla somma del fondo pluriennale vincolato di parte corrente e del fondo pluriennale vincolato in conto capitate determinato dall'allegato concernente il fondo pluriennale vincolato (riga n. 3). Tale importo è iscritto in entrata del bilancio di previsione 2015 - 2017, relativo all'esercizio 2015.
- 3) Non comprende il fondo pluriennale vincolato.
- 4) Indicare l'importo del fondo crediti di dubbia e difficile esazione determinato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui ai sensi di quanto previsto dall'articolo 14 del DPCM 28 dicembre 2011 e del principio applicato della contabilità finanziaria.
- 5) Solo per le regioni Indicare il ...% dello stock complessivo dei residui perenti al 31 dicembre 2014.
- 6) In caso di risultato negativo le regioni iscrivono nel passivo del bilancio di previsione dell'esercizio 2015 l'importo di cui alla lettera n, al netto dell'ammontare di debito autorizzato non ancora contratto.
- 7) Comprende anche le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento, nei casi in cui, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.4, è consentita la costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di obbligazioni giuridicamente costituite esigibili negli esercizi successivi.

La composizione del risultato di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario dei residui è riportato nelle tabelle sottostanti.

### Tab.13 Risultato di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario dei residui.

<b>Parte accantonata</b>	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2014	€ 1.126.769,60
Fondo rischi insoluti e soccombenza	€ 41.789,25
<b>TOTALE PARTE ACCANTONATA</b>	<b>€ 1.168.558,85</b>
<b>Parte vincolata</b>	
Vincoli derivanti da legge e dai principi contabili	€ 159.050,88
Vincoli derivanti da trasferimenti	€ 36.078,68
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	€ 0,00

Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	€ 597.369,90
Altri vincoli (specificare)	€ 0,00
<b>TOTALE PARTE VINCOLATA</b>	<b>€ 792.499,46</b>
<b>TOTALE PARTE DESTINATA AGLI INVESTIMENTI</b>	<b>€ 1.302.468,47</b>
<b>TOTALE PARTE DISPONIBILE</b> (se negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015)	<b>€ 155.708,42</b>

4) La variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2016 al fine di consentire l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015-2016, l'adeguamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e in entrata e in spesa degli esercizi successivi, l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione, l'adeguamento degli stanziamenti di entrata e di spesa (di competenza e di cassa) agli importi dare-imputare e all'ammontare riaccertato dei residui attivi e passivi, l'applicazione, tra le spese di ciascun esercizio, della quota dell'eventuale risultato di amministrazione negativo.

5) il riaccertamento e re-impegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31 dicembre 2014.

### **3.1.4 Il Fondo pluriennale vincolato**

Il fondo pluriennale vincolato è stato istituito per rappresentare contabilmente la copertura finanziaria di spese impegnate nel corso dell'esercizio e imputate agli esercizi successivi, costituita da entrata accertata e imputate nel corso del medesimo esercizio in cui è registrato l'impegno.

Il fondo pluriennale vincolato è lo strumento che gestisce e rappresenta contabilmente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse

e il loro effettivo impiego, nei casi in cui le entrate vincolate e le correlate spese, sono accertate e impegnate nel corso del medesimo esercizio e imputate a esercizi differenti.

A regime, il fondo è alimentato dall'accertamento di entrate di competenza finanziaria di un esercizio, destinate a dare la copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento, ma imputate negli esercizi successivi.

Nel primo esercizio di applicazione della riforma (1/1/2015) il fondo pluriennale vincolato si forma anche a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

Il Comune di Vaiano in sede di riaccertamento straordinario dei residui ha determinato il fondo pluriennale vincolato da destinare alla bilancio di previsione 2015/2017.



**Fig.7 Determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015/2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui: parte entrata**

<b>FONDO PLURIENNALE DA ISCRIVERE IN ENTRATA DEL BILANCIO 2015</b>		<b>PARTE CORRENTE</b>	<b>CONTO CAPITALE</b>
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpegnati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1	786.563,93	2.173.245,84
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015	2	26.542,44	113.000,00
Fondo pluriennale vincolato da iscrivere nell'entrata del bilancio 2015, pari a (3) = (1) - (2) se positivo altrimenti indicare 0	3	<b>760.021,49</b>	<b>2.060.245,84</b>
<b>FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2015 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2016</b>		<b>PARTE CORRENTE</b>	<b>CONTO CAPITALE</b>
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2015	4	786.563,93	2.173.245,84
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2015	5	26.542,44	113.000,00
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a (6) = (4) - (5) se positivo altrimenti indicare 0	6	760.021,49	2.060.245,84
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a (7)=(5)-(4) altrimenti indicare 0	7	-	-
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata ed alle entrate riaccertate, pari a (4)-(5)-(3) se positivo		-	-
Incremento del FPV di spesa del bilancio di	8	0	0

**Fig.8 Determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015/2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui: parte spesa**

previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2016 $(8)=(3)-(6)+(7)$			
<b>FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2016 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2017</b>		<b>PARTE CORRENTE</b>	<b>CONTO CAPITALE</b>
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2016	9	-	-
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2016	10	-	-
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11) = (9) - (10)$ se positivo altrimenti indicare 0	11	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)$ altrimenti indicare 0	12	-	-
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata ed alle entrate riaccertate, pari a $(9)-(10)-(8)$ se positivo		-	-
Incremento del FPV di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2017 $(13)=(8)-(11)+(12)$	13	-	-
<b>FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2017 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2018</b>		<b>PARTE CORRENTE</b>	<b>CONTO CAPITALE</b>
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2017	14	-	-
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2017	15	-	-
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2017, pari a $(16) = (14) - (15)$ se positivo altrimenti indicare 0	16	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(17)=(15)-(14)$ altrimenti indicare 0	17	-	-
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata ed alle entrate riaccertate, pari a $(14)-(15)-(13)$ se positivo		-	-
Incremento del FPV di spesa del bilancio di previsione 2017 $(18)=(13)-(16)+(17)$	18	-	-

Nel fondo pluriennale vincolato troviamo le entrate vincolate destinate alla copertura di spese impegnate e imputate agli esercizi successivi; mentre, le entrate vincolate destinate alla copertura di spese non ancora impegnate (in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate) sono rappresentate contabilmente nella quota vincolata del risultato di amministrazione (avanzo).

Non è corretto costruire il fondo pluriennale vincolato:

-A fronte di entrate vincolate non ancora spese, ovvero in assenza dei correlati impegni, imputati agli esercizi successivi;

-Per le entrate vincolate destinate a dare copertura a spese impegnate e imputate allo stesso esercizio in cui l'entrata è accertata e imputata.

Di norma il fondo pluriennale vincolato è costituito solo da entrate vincolate derivanti da:

a)vincoli di legge,

b)debiti per il finanziamento di investimenti,

c)trasferimenti da destinazione vincolata

d)vincoli stabiliti dall'ente per entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse.

Il fondo pluriennale vincolato può essere costituito da entrate non vincolate se costituito in occasione del riaccertamento ordinario o straordinario dei residui.

Nel bilancio di previsione il fondo pluriennale è appostato tra le entrate per un importo corrispondente a quello degli stanziamenti di spesa definiti dei fondi pluriennali del bilancio di previsione dell'esercizio precedente, a copertura:

-Delle spese impegnate negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio in corso,

-Della quota del fondo che si rinvia agli esercizi successivi, a fronte di spese impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello di riferimento.

**Fig.9 Bilancio di previsione: parte entrate**

TITOLO TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI		PREVISIONI DEFINITIVE 2014	PREVISIONI		
					2015	2016	2017
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti		previsioni di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
	Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale		previsioni di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
	Utilizzo avanzo di Amministrazione		previsioni di competenza	0,00	0,00		
	- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente		previsioni di competenza	0,00	0,00		
	Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento		previsioni di cassa	0,00	0,00		
<b>TITOLO 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>							
10101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00	previsione di competenza previsione di cassa	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00	0,00

Nelle spese del bilancio di previsione il fondo pluriennale è costituito da:

- 1) la quota del FPV di entrata che proviene dagli esercizi precedenti e viene ulteriormente rinviata agli esercizi successivi (corrisponde a impegni già assunti negli esercizi precedenti e imputati agli esercizi successivi);
- 2) La quota del fondo che nasce nell'esercizio, a fronte di entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio e imputare negli esercizi successivi.

**Fig. 10 Bilancio di previsione: parte spesa**

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI		PREVISIONI DEFINITIVE 2014				
					2015	2016	2017	
•	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE			0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>Servizi istituzionali, generali e di</i>								
<i>MISSIONE 01 gestione</i>								
0101	Programma 01	Organi istituzionali						
	Titolo 1	Spese correnti	0,00	previsione di competenza di cui già impegnato di cui fondo pluriennale vincolato	0,00	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
				previsione di cassa		0,00		
	Titolo 2	Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza di cui già impegnato di cui fondo pluriennale vincolato	0,00	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
				previsione di cassa		0,00		
	Totale	Programma 01 Organi istituzionali	0,00	previsione di competenza di cui già impegnato di cui fondo pluriennale vincolato	0,00	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00 0,00
				previsione di cassa		0,00		

Nel caso di investimenti in corso di definizione, per i quali non è possibile definire il cronoprogramma della spesa, l'importo del fondo pluriennale vincolato del primo esercizio corrisponde a quello dello stanziamento (ma non viene "ripreso" in entrata del bilancio successivo); mentre, se nel corso dell'esercizio è possibile definire il cronoprogramma si apportano le necessarie variazioni a ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per stanziare correttamente la spesa ed il fondo pluriennale vincolato negli esercizi di competenza.

Per ciascun esercizio considerato nel bilancio è richiesta la compilazione di un allegato che evidenzia la composizione del fondo pluriennale vincolato. Per l'esercizio 2015 l'allegato è riportato nella figura successiva.

**Fig. 11 Allegato al bilancio di previsione**

MISSIONI E PROGRAMMI		Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio 2015, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2015
		2016	2017	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	<sup>(h)</sup> = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)
		(d)	(e)	(f)	(g)	
<b>01</b>	<b>MISSIONE 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione</b>					
01	Organi istituzionali					
02	Segreteria generale					
03	Gestione economica, finanziaria, programmazione e provveditorato					
04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali					
05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali					
06	Ufficio tecnico					
07	Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile					
08	Statistica e sistemi informativi					
09	Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali					
10	Risorse umane					
11	Altri servizi generali					
12	Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)					

### 3.2 Domanda di ricerca

Lo scopo di questo studio è articolata in molteplici fasi di ricerca ed è tuttavia analizzabile sotto differenti aspetti.

Innanzitutto si è deciso di analizzare un ente come il Comune di Vaiano poiché non ha partecipato alla sperimentazione e ha dovuto implementare ex-novo le disposizioni della normativa 118/2011. Inoltre, grazie all'approvazione del processo di armonizzazione, ha apportato moltissimi cambiamenti sia dal punto di vista contabile, sia per quanto riguarda il modo di considerare le voci di bilancio: l'armonizzazione richiede anche un cambiamento di mentalità; non è più possibile utilizzare il sistema finanziario ormai radicato nell'ente pubblico da anni, ma si deve passare ad una contabilità economico-patrimoniale. È stato scelto di interfacciarsi ed analizzare gli impatti del cambiamento proprio nel Comune di Vaiano poiché durante il tirocinio presso l'ente si trovava immerso nella fase di passaggio alle direttive apportate dal D.Lgs n. 118/2011.

In questo studio si è voluto analizzare i diversi aspetti del cambiamento che il Comune di Vaiano ha dovuto affrontare e mettere in atto a seguito dell'attuazione dell'armonizzazione dei bilanci nazionali.

Inizialmente si è voluto studiare quali siano state le esigenze specifiche che hanno portato lo Stato ad approvare le norme, capire quali obiettivi siano stati perseguiti dal legislatore nella promozione della confrontabilità verificando se coincidano con quelli generali della Pubblica Amministrazione.

Questa prima parte dello studio mira a confrontare le motivazioni, delineate nel capitolo uno, che hanno portato lo Stato ad avviare il processo di armonizzazione rispetto alle esigenze concrete riscontrate dagli operatori interni della Regione ed a verificare la rispondenza degli obiettivi che sottendono il processo con le linee guida definite dal *framework* teorico del NPG. In particolare si vuole verificare se anche dal punto di vista dei soggetti direttamente interessati dal cambiamento, lo Stato ha avuto l'intento, attraverso l'armonizzazione, di acquisire maggior controllo sulle amministrazioni pubbliche; di apportare cambiamenti nel ciclo di

programmazione per aumentare l'influenza sulle loro decisioni ed identificarsi come guida del *network* di soggetti che producono servizi al cittadino.

Inizialmente con tale ricerca si è cercato di comprendere, se la modalità di attuazione dell'armonizzazione degli enti pubblici e il nuovo sistema contabile di redazione del bilancio siano la miglior risposta alle esigenze italiane riscontrate.

Andando sempre più nel dettaglio, si è andato a studiare il cambiamento organizzativo interno attuato per rispondere al cambiamento innovativo, ed in particolare quali processi siano stati attivati per introdurre le modifiche. Riguardo a questo argomento si sono analizzati diversi aspetti, ovvero:

- quali sono stati i cambiamenti nei processi della costruzione del bilancio,
- quale ruolo ha avuto il personale interno nell'attuazione del cambiamento,
- come è cambiata la definizione delle responsabilità,
- quali sono state le principali modifiche tecnico-contabili implementate.

Un aspetto interessante emerso dallo studio è stato capire se effettivamente l'armonizzazione è la risposta alle esigenze descritte nel capitolo 1 (cfr il DPCM 28 dicembre 2011), mentre in una fase successiva ci si è posti l'obbligo di comprendere quali siano state le fasi più problematiche del cambiamento e se un comune piccolo come quello di Vaiano, con le proprie competenze, è stato in grado di attuarlo o meno.

Quindi le domande principali che hanno sotteso tutto il processo di studio sono riassumibili in quattro punti principali:

1. Definizione degli obiettivi del legislatore del processo di armonizzazione
2. Quali sono stati i cambiamenti organizzativi nel Comune di Vaiano?
3. Come è cambiato il processo di stesura del bilancio previsionale?
4. Quali sono stati i cambiamenti – sia tecnico-contabili, sia a livello di formazione del personale introdotti a seguito della sperimentazione?



### 3.3 Modalità di svolgimento della ricerca

Per la ricerca in oggetto, oltre all'esperienza lavorativa, si è deciso di utilizzare un questionario di sole domande aperte da sottoporre al Responsabile Amministrativo Carmelo Apollonio, (mio tutor durante il tirocinio) tale scelta è stata effettuata per non limitare il racconto dell'interlocutore e permettergli di esprimere liberamente la sua esperienza ed il suo giudizio in merito all'armonizzazione.

Per quanto riguarda il questionario a domande aperte le tre macro-aree sono state definite in relazione alla domanda di ricerca. Si è cercato di toccare tutti gli aspetti che fossero collegati fra loro con lo scopo dello studio descritto nel paragrafo precedente.

Inizialmente si sono progettate una serie di domande secondo un processo di *brainstorming*<sup>46</sup>, considerando sia l'esperienza lavorativa, sia l'obiettivo di ricerca.

Successivamente, si sono individuati i tre argomenti principali e si è cercato di formulare delle "sotto-domande" sempre più specifiche in modo da condurre l'intervista secondo linee guida determinate e non incorrere nel rischio di finire fuori tema, data la modalità di indagine con risposte libere.

Il questionario a domande aperte è quindi così suddiviso:

1. Visione generale del problema – definizione degli obiettivi
2. Cambiamento organizzativo interno al Comune di Vaiano
3. Parere personale

In particolare si può affermare che le domande della prima parte sono state individuate per rispondere alla domanda di ricerca relativa alla volontà di confronto delle esigenze dello Stato che hanno spinto ad attuare il processo di armonizzazione, identificate dai diretti interessati del cambiamento, con quelle

---

<sup>46</sup> Il brainstorming è una tecnica utilizzata per incoraggiare il pensiero creativo e la produzione di molteplici idee su una questione specifica o un particolare problema.

individuare e descritte nel primo capitolo. Inoltre si è cercato di dare un riscontro alla tesi che sottende questo lavoro la quale identifica come approccio teorico di riferimento seguito dallo Stato nella definizione del percorso normativo, le linee guida definite dal NPG poiché si sostiene siano maggiormente rispondenti alle esigenze dell'attuale contesto economico e politico.

La seconda parte della ricerca, invece, è studiata tramite la seconda e la terza domanda del questionario dove si analizzano nel dettaglio gli impatti che il processo di armonizzazione sta avendo sulla Pubblica Amministrazione.

## CAPITOLO 4: RISULTATI DELLA RICERCA

### 4.1 Risultati del intervista

E' stato deciso di sottoporre il questionario al Responsabile Amministrativo, perché si ritiene avere tutte le informazioni per poter rispondere alle domande, in quanto non soltanto la formazione non è stata estesa a tutto il personale dell'Ente ma è stato permesso di partecipare alle ore di formazione solamente ad una parte di quello addetto all'area finanziaria, più precisamente 2 addetti su 4.

Il dott.re Carmelo Apollonio ha partecipato a corsi di formazione specifici per 60 ore ad un costo di 1500 euro e ad altre giornate di formazione gratuite tenute dall'Anci.

Per quanto riguarda la PARTE A, LA VISIONE GENERALE DEL PROBLEMA:

1. Secondo lei perché è stato necessario introdurre la legge e a quali esigenze specifiche risponde?

Il dott.re Apollonio ha risposto che:-«Secondo lui le esigenze specifiche non sono riferite solo a livello dei singoli enti ma hanno un impatto a livello generale. Tra quelle più in evidenza nelle comunicazioni fornite dallo Stato ci sono, l'esigenza di *comparabilità dei bilanci* di tutto il settore pubblico e quello di *conoscere i debiti effettivi della pubblica amministrazione*. Questo può essere attuato grazie al applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, dove vengono distinti i due momenti dell'avvenimento del fatto e quello dell'imputazione, più precisamente dove un fatto viene rilevato solo nel momento in cui l'obbligazione giuridica si perfeziona e dove il momento in cui si rileva non è il momento stesso in cui si imputa, ma viene imputato in bilancio soltanto in cui quell'obbligazione diviene esigibile. Per esempio, se facciamo un ordine d'acquisto in questo momento nasce l'obbligazione giuridica quindi mi

devo preoccupare di determinare quando questa obbligazione diverrà esigibile, può però accadere che anche se faccio l'ordine d'acquisto la consegna avvenga l'anno successivo, quindi l'anno in cui faccio l'ordine la registro ma la imputo la spesa nel 2016. Questo indica che nell'anno 2015 il debito non sorge ma nasce nel 2016, il principio della competenza finanziaria potenziata serve a ravvicinare il movimento finanziario con quello economico».

2. Gli obiettivi perseguiti dal legislatore (attraverso l'emanazione della legge), coincidono con gli obiettivi generali di una piccola entità come il Comune di Vaiano?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: «Sì, perché l'obiettivo imposto dal legislatore è uguale sia per i grandi che per i piccoli comuni. Per i piccoli comuni sarà più facile adattarsi ai cambiamenti perché le grandi entità come le Regioni o le Province hanno personale specializzato nei diversi settori all'interno di ogni area, mentre nei comuni piccoli la specializzazione non c'è perché il personale è minore e si deve adeguare a ogni esigenza».

3. Come si pone il comune di Vaiano rispetto alla legge? (la condivide o, piuttosto, attua i cambiamenti stabiliti)

Il dott.re Apollonio ha risposto che: «Per il momento il Comune attua i cambiamenti stabiliti dalla normativa, perché la mole di lavoro è tanta e non lascia tempo per pensare al fatto che la si condivide o meno. Inoltre dobbiamo raggiungere l'obiettivo unitario stabilito dal legislatore. Essendo noi dipendenti della pubblica amministrazione non possiamo che condividerla in quanto noi lavoriamo per lo Stato. La normativa va attuata perché porterà un vantaggio a tutta la Pubblica Amministrazione.

Il problema che ci tengo a sottolineare è la mancanza di mezzi per poter attuare efficacemente la normativa».

4. Secondo lei, la nuova legge porterà di cambiamenti radicali nella concezione delle amministrazioni pubbliche ed in particolare delle amministrazioni dei piccoli comuni? Se sì, quali?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: «I cambiamenti radicali apportati sono nella concezione di debito e credito, quindi il principio della competenza finanziaria

potenziata e il principio della prudenza che si attua nel bilancio sia con il principio della salvaguardia degli equilibri sia con l'istituzione del fondo crediti dubbia esigibilità, con il suo mantenimento nel tempo e la sua valutazione di congruità in fase di gestione e a rendiconto. Questi cambiamenti sono stati introdotti anche per risanare la pubblica amministrazione».

5. Con riferimento al D.Lgs. 118/11 come valuta le seguenti affermazioni (si indichi un valore da 1 a 5, dove 1 rappresenta massimo disaccordo e 5 massimo accordo):

	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>a)</b> gli obiettivi del decreto sono espressi in maniera chiara	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>b)</b> i principi contabili sono semplici e di facile interpretazione	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>c)</b> l'utilità/importanza di tutti i principi contabili è condivisa	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>d)</b> gli schemi di bilancio presentati sono semplici e chiari	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>e)</b> il tempo a disposizione del Comune per adempiere alla nuova normativa è adeguato	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>f)</b> il Comune ha tutti gli strumenti per rispondere in maniera efficace	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>g)</b> il Ministero è disponibile per i chiarimenti ed ascolta i suggerimenti dei Comuni	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>h)</b> le nuove disposizioni migliorano la gestione delle risorse	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>i)</b> le nuove disposizioni migliorano la comunicazione esterna dei risultati	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>l)</b> le nuove disposizioni migliorano la confrontabilità dei risultati raggiunti dalle diverse amministrazioni	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6. Secondo lei che cosa si aspetta lo Stato da questo cambiamento?

Il dott.re Apollonio ha risposto che:-«Lo Stato troverà dei benefici nella riduzione del debito pubblico, dovuto all'eliminazione dei residui passivi dal bilancio».

7. Secondo lei, quali vantaggi ha portato la nuova riclassificazione per lo Stato? Il dott.re Apollonio ha risposto che: «La nuova riclassificazione del bilancio si è portata dietro anche una diversità di informazioni che vengono fornite allo Stato, grazie al piano dei conti integrato e alla riclassificazione, sia nell'entrata che nella spesa, lo Stato ha la possibilità di aggregare i dati senza doverli interpretare. L'obiettivo da parte dello Stato è quello di avere una confrontabilità e comparabilità dei dati che gli permetta di arrivare al consolidamento, le voci verranno così aggregate sotto un'unica voce di spesa pubblica per avere un dato unico a livello nazionale. Questo è stato possibile grazie alla riclassificazione fatta attraverso il piano dei conti e il glossario che è disponibile sul sito di Arconet<sup>47</sup>».

La seconda parte del questionario PARTE B, CAMBIAMNETO ORGANIZZATIVOVINETRNO (TECNICO-CONTABILE):

8. Come il Comune di Vaiano ha introdotto/attuato il cambiamento, quali processi sono stati attivati?

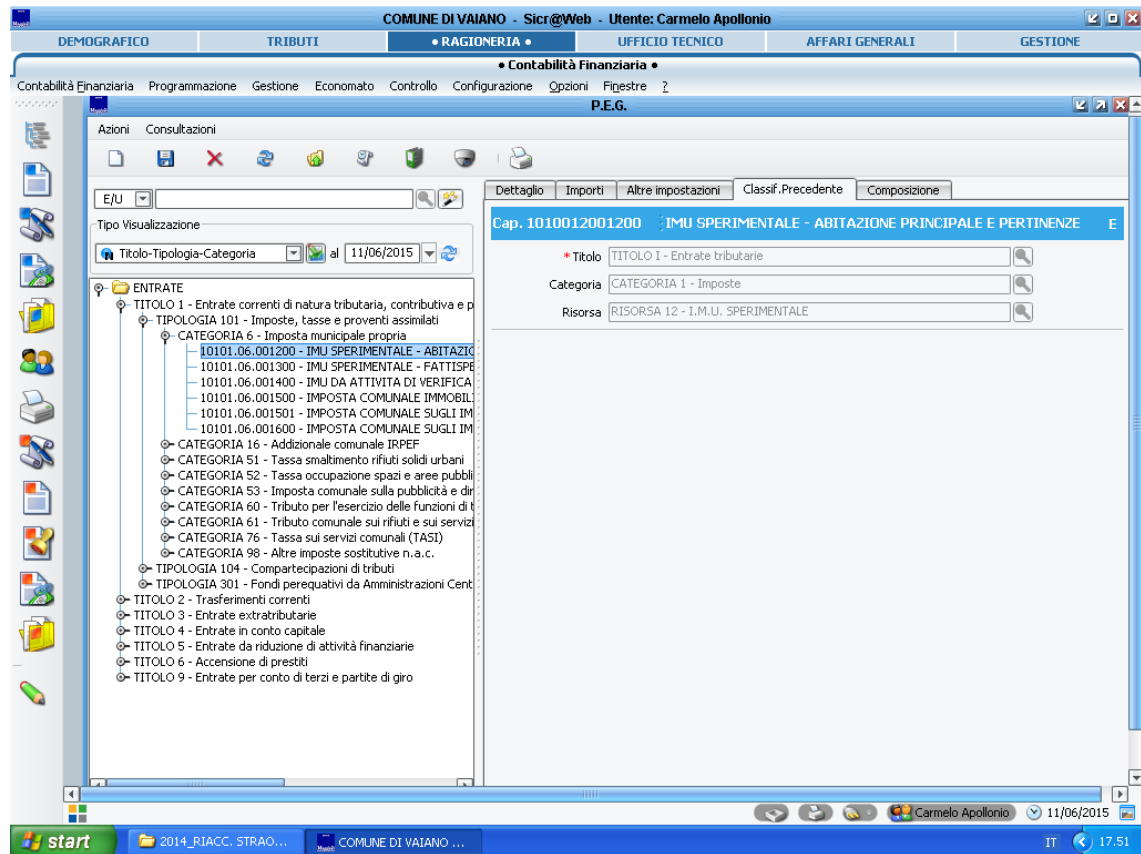
Il dott.re Apollonio ha risposto che: «Il cambiamento più importante apportato è stato quello informatico, senza il supporto informativo il comune non avrebbe potuto introdurre la nuova contabilità perché c'era la necessità della salvaguardia del dato d'origine».

Si ricorda, che il comune ha dovuto riclassificare i propri incassi e pagamenti secondo regole uniformi a quelle degli enti in contabilità finanziaria (tassonomia attraverso SIOPE e classificazione per missione e programmi), quindi è stato necessario da parte della società di software la trasposizione e salvataggio del dato dal vecchio programma al nuovo.

---

<sup>47</sup> <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Glossari/>

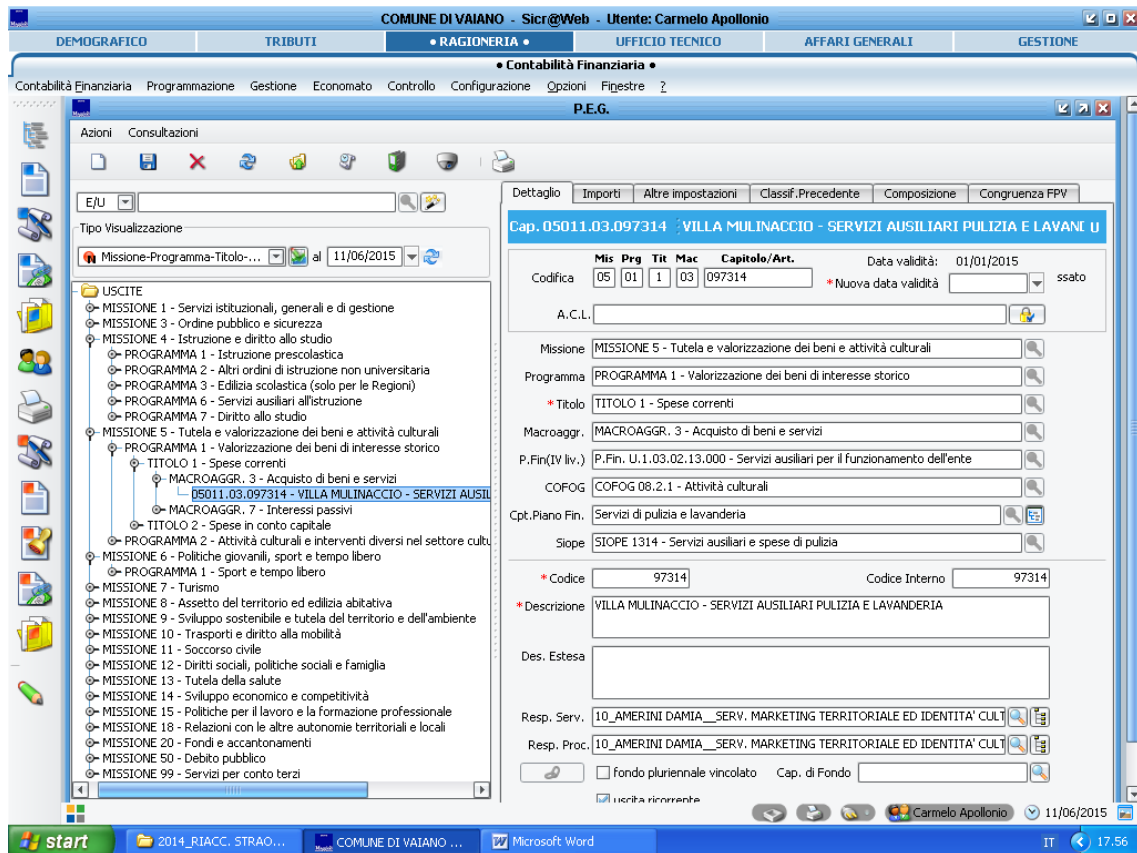
**Fig. 12 Schermata programma classificazione per titolo, categoria e tipologia (entrata)**



«Il comune avrebbe dovuto apportare questo cambiamento prima dell'entrata in vigore del decreto così che sarebbe già stata in grado di applicare la nuova classificazione per missioni e programmi. Questo però, non è stato possibile perché la società di software di cui ci servivamo in precedenza ci ha informato troppo tardi del fatto che non sarebbe stata in grado di fornirci il supporto informatico per l'attuazione delle disposizioni del D.lgs 118/11 che invece, abbiamo trovato nel Gruppo Maggioli. Devo sottolineare che le società di software davanti a questi cambiamenti normativi hanno trovato difficoltà nel attuarli perché, per poter sostenere l'investimento iniziale per il software si sono dovute ingrandire inglobando altre società oppure prendere in carico altri comuni e quindi oberate di lavoro non sono stati in grado di fornire l'assistenza e la formazione necessaria. La Maggioli per fortuna essendo strutturata ha messo a

disposizione dei video-corsi per spiegare l'utilizzo dei nuovi programmi che andavano studiati e quindi capiti per poterci lavorare».

**Fig. 13 Schermata programma di classificazione per missioni e programmi (uscita)**



«Non posso nascondere le difficoltà riscontrate, sia da parte nostra che di altri colleghi, di conciliare l'attività ordinaria con l'attività di “manutenzione straordinaria”. Posso fare un esempio per spiegare come è avvenuto il processo: quando un impianto viene interessato da manutenzione straordinaria viene cessata l'attività, nel nostro caso pur essendo in manutenzione straordinaria il processo produttivo non è stato fermato, l'attività ordinaria è proseguita questo ha portato a uno stress enorme per il personale che ha dovuto scegliere se proseguire il lavoro ordinario e quindi necessario per il proseguo dell'attività o lasciare indietro l'applicazione del decreto».



9. Quali sono le principali criticità riscontrate dal Comune per l'attuazione dell'armonizzazione (si indichi un valore da 1 a 5 dove 1 rappresenta la rilevanza minima e 5 la rilevanza massima)

	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>a)</b> ridotto know-how relativamente alla contabilità economico-patrimoniale da parte del personale addetto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>b)</b> carenza di personale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>c)</b> scarsa organizzazione del lavoro quotidiano	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>d)</b> difficoltà nell'interpretazione della normativa	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>e)</b> difficoltà nell'applicare alcuni dei nuovi principi contabili	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>f)</b> scarsa propensione al cambiamento dell'organizzazione	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>g)</b> difficoltà di collaborazione tra colleghi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>h)</b> la logistica strutturale in cui si opera	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>i)</b> poco tempo a disposizione per adeguarsi alle nuove disposizioni	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>l)</b> sistemi informativi inadeguati	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>m)</b> scarso sostegno da parte delle istituzioni	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>n)</b> limitata capacità di ascolto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
<b>o)</b> complessità nella gestione di due contabilità diverse	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>p)</b> onerosità nella gestione di due contabilità	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>q)</b> scarse risorse finanziarie per adeguarsi al meglio alle nuove disposizioni	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

10. Come il Comune di Vaiano sta rispondendo al cambiamento in relazione a:

- Cambiamento dei processi (fase costruzione del bilancio)
- - Cambiamento nelle unità
- - Definizioni responsabilità
- - Definizione di nuovi principi contabili

Il dott.re Apollonio ha risposto che:-«Il comune avrebbe avuto bisogno di mantenere almeno le stesse unità lavorative all'interno dell'Area 5, ma i vincoli

della spesa sul personale non l'hanno concesso e quindi un unità è andata in pensione ma non è stata sostituita. Prima del 2015 il servizio di ragioneria del comune era composto da 4 dipendenti e 1 dirigente.

Per quanto riguarda invece le responsabilità non ci sono stati cambiamenti sono rimaste le stesse.

Una cosa che ci tengo a dire è che sarebbe stato necessario coinvolgere anche gli altri uffici nel processo formativo, non solo dell'ufficio dei servizi finanziari che è direttamente coinvolto nel processo, perchè è ovvio che senza la collaborazione degli altri uffici che devono accertare e impegnare le spese sulla base dei nuovi principi questa attività non si svolge in maniera compiuta e non corrisponde in maniera adeguata alla legge. Quindi quello che è mancato è poter estendere le proprie conoscenze anche agli altri responsabili, questa estensione viene fatta a seconda dei momenti e delle fasi dell'attività stessa cioè se siamo durante la fase del bilancio di previsione si chiama i Responsabili e si spiega come funzionerà da ora in poi anche attraverso delle circolari intere; se siamo in fase di accertamento dobbiamo spiegare ai Responsabili come funziona; se siamo in fase di rendiconto spieghiamo ai Responsabili quali sono gli adempimenti da farsi. Quindi, non è stato possibile fare una programmazione, un piano sulla formazione da estendere anche agli altri Responsabili.

Quello che è stato fatto per l'ufficio ragioneria è la formazione per i propri collaboratori attraverso 15 giornate di formazioni dell'ANCI a un costo non rilevante, inoltre sia ANCI che IFEL hanno fornito assistenza con dei videocorsi perché siamo in una fase "epocale", particolare, che implica un modo di lavorare diverso sia operativo che concettuale. Il personale interno si è dovuto rimboccare le maniche per capire sia in maniera operativa come lavorare sia come porsi davanti agli atti in maniera concettuale diversa.

Le novità saranno anche per noi legate al ri-accertamento e al nuovo impegno delle spese. Molti dei principi erano già conosciuti quello che ora rileva è il principio della competenza finanziaria e potenziata dove in bilancio non esisteranno più debiti se non ci sarà un obbligazione giuridica perfezionata alla base. Ci si dovrà quindi confrontare con una nuova concezione del debito».

11. Quali dei seguenti fattori ritiene maggiormente rilevanti per attuare con efficacia ed efficienza le nuove disposizioni contenute nel D.Lgs. 118/11: (si indichi un valore da 1 a 5 dove 1 rappresenta la rilevanza minima e 5 la rilevanza massima)

	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
a) gruppo di lavoro preparato e motivato	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) l'aggiornamento e la formazione del personale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) continuo monitoraggio da parte di un organo sovraordinato	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d) un'organizzazione ben funzionante	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e) collaborazione tra colleghi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f) una valutazione sistematica dei risultati raggiunti	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g) un sistema premiante per i dipendenti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h) un sistema premiante per l'amministrazione	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
i) definizione di un chiaro programma definito per obiettivi	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
l) costruzione di un set di indicatori per monitorare l'efficienza e l'efficacia degli sforzi organizzativi	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
m) comunicazione e collaborazione con gli altri enti coinvolti	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
n) comunicazione e collaborazione con organi sovraordinati	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
o) miglioramento del software utilizzato	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
p) ulteriori investimenti in formazione del personale rispetto a quelli già sostenuti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
q) ulteriori investimenti in sistemi informativi rispetto a quelli già sostenuti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12. Quali specifiche attività sono state realizzate per attuare il cambiamento?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: «I principali cambiamenti sono stati l'aggiornamento professionale e il cambiamento dei programmi di gestione. Mentre, un cambiamento che deve ancora essere attuato è quello

dell'aggiornamento degli atti amministrativi, che per ora vengono redatti tenendo conto sì, dei principi ma non enunciandoli negli atti in relazione al tipo di entrata che si va ad accertare o al tipo di spesa che si va a impegnare. Nella spesa ancora per esempio non indichiamo il cronoprogramma per la spesa stessa. Nel momento in cui potremo effettuare anche questo cambiamento dovremo far capire ai Responsabili dei vari settori che quando si impegna una spesa bisogna prevederne la sua esigibilità (l'anno in cui è esigibile), questo soprattutto per le opere pubbliche dove l'obbligazione è esigibile ai saldi, quando verranno legalizzati e quando arriverà quindi il documento contabile che legittima l'esigibilità.

Come già detto, con il nuovo principio della competenza potenziata i due momenti quello della rilevazione e del imputazione potrebbero essere diversi: oggi potrebbe nascere l'obbligazione ma la sua esigibilità potrebbe non essere oggi stesso ma in un altro momento. Oppure nasce l'obbligazione ma questa è dilazionata in più anni, come per esempio una locazione di un immobile si rileva nel momento in cui viene sottoscritta ma l'obbligazione giuridica è esigibile anno per anno in base alle scadenze».

13.Quanto durerà il processo di cambiamento?

Il dott.re Apollonio ha risposto che:-«Il processo di cambiamento sarà in corso fino a quando non entrerà la normativa a regime, perché l'attuazione di questo nuovo sistema contabile in realtà prevede una serie di fasi che sono legate ai principali adempimenti disposti. Questo nuovo sistema che per ora è nella fase di transizione per chi non ha partecipato alla sperimentazione rimarrà misto con, i vecchi schemi di bilancio con funzione autorizzatoria per tutto il 2015 e quindi approveremo per il Comune di Vaiano il consuntivo con questi schemi mentre i nuovi schemi avranno solo funzione conoscitiva. Tutti i principali adempimenti del 2015 si svolgeranno sulla base dei vecchi schemi ma con i nuovi principi a cominciare dal principio della competenza finanziaria potenziata. Questo ha comportato la necessità di fare il riaccertamento straordinario dei residui per adeguare il vecchio stock di crediti e debiti al nuovo principio. Con il riaccertamento straordinario si è dovuto rideterminare l'avanzo di

amministrazione fare una variazione di bilancio e determinare il FPV. Questo è un primo processo di cambiamento al quale si assocerà la redazione del bilancio 2016 con la base dei nuovi schemi che avranno invece funzione autorizzatoria. Quindi fino a che non saremo a regime non applicheremo i nuovi schemi e non effettueremo le fasi fondamentali della gestione, come la salvaguardia degli equilibri e l'approvazione del rendiconto con i nuovi schemi, avremo sempre il problema del processo del cambiamento perché l'adeguamento non è da attuare soltanto a livello concettuale ma anche nella redazione degli atti amministrativi che verranno nel proseguo dell'attività. Il momento di transazione si chiuderà nel momento in cui si avrà il primo consuntivo con i nuovi schemi nel aprile 2017. E' un processo di cambiamento lungo, questo fa capire che gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione in questo momento sono in una posizione di vantaggio rispetto a chi non vi ha partecipato. Ci tengo però a sottolineare che alcuni enti come il comune di Firenze che aveva deciso di partecipare alla sperimentazione si sono sentiti soffocare dalla sperimentazione e ne sono usciti anzitempo perché diventava troppo onerosa. Bisogna misurarsi con questi processi evolutivi, perché la prima fase è stata difficile per l'applicazione dei nuovi concetti e Arconet ha modificato e ha colto le osservazioni che alcuni enti che si trovavano in fase di sperimentazione hanno fatto. Ribadisco che questo processo di cambiamento non è stato indolore ci sono stati molti problemi operativi. La fase di sperimentazione infatti, è servita anche per rivedere e fare un confronto con alcuni aspetti rilevanti come il patto di stabilità e gli effetti che ci potevano essere su di esso e quindi il passaggio da un nuovo a un vecchio schema quali limiti in più poneva ad un ente soggetto al patto di stabilità o ai vincoli sulla spesa del personale perché applicare questo principio alla contabilità e verificarne gli effetti è rilevante. Per esempio, un ente poteva non rispettare i nuovi vincoli della spesa del personale perché unicamente non aveva applicato i nuovi concetti e questo ovviamente poi porterà ripercussioni su ulteriori vincoli o magari anche la soggezione ai rilievi della Corte dei Conti. Quindi la fase di sperimentazione è stata utile per capire i diversi aspetti che andavano modificati e analizzati».

14. A suo avviso quali sono state le fasi più problematiche del cambiamento? Sia a livello organizzativo che a livello tecnico contabile)?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: -«Per il Comune di Vaiano le fasi più problematiche sono state il cambiamento del programma e la formazione. Inoltre, la difficoltà di strutturare il cambiamento nella contestuale rivoluzione normativa che ha riguardato gli enti locali, è stato aggravato da una serie di altri cambiamenti come per esempio lo Slip Payment o la Fatturazione Elettronica che possono sembrare “aspetti banali” ma in realtà hanno obbligato gli enti a un ulteriore sforzo di adeguamento dei sistemi e dell’attività. Questi sistemi devono essere integrati, perché la non integrazione non facilita l’efficienza e la gestione complessiva e questo ha portato ancora di più a sentire la necessità di avere nuovo personale che però non può essere soddisfatta perché limitata dalla norme. Tutta questa mole di lavoro ha limitato una risposta efficace all’adeguamento normativo che è stato faticoso e lento proprio perché mancano le risorse umane».

15. A suo avviso, il Comune di Vaiano, con le proprie conoscenze e competenze è stato in grado di attuare il cambiamento?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: -«Sì, con fatica è in grado di attuare il cambiamento.

Posso dire che c’è stata una sorta di confusione legislativa in questi anni, in molti casi ci è risultata incomprensibili e ci ha fatto sentire prigionieri. La burocrazia per molti aspetti non è stata voluta dagli enti locali, per esempio nel momento in cui si passa dalla TIA alla TARES che poi è diventata TARI nel giro di tre anni, questo porta a non capire né il significato né il perché di questo. Oppure è stato istituito IMU e poi la TASI questo non per scelta degli Enti. Gli enti sono stati obbligati ad applicare la TASI perché lo Stato ha continuato in maniera costante a tagliare le risorse, quando invece gli enti locali come ha dichiarato in un’intervista Fassino “incidono per non più del 2% sul debito pubblico nazionale”, quindi il problema non sussiste nei Comuni, il problema è a livello centrale.

Quindi ribadisco che in tutta questa confusione legislativa si sono aggiunti questi nuovi adempimenti e altri come i fabbisogni standard e tutti gli invii telematici richiesti dalla Stato come i certificati a conto consuntivo, i questionario della

Corte dei Conti, dati che vengo dati in molte forme come l'aggiornamento del patrimonio, i CIG, la VCP, gli enti stanno soffrendo. C'è chi ha scritto al Presidente della Repubblica, c'è chi si è rivolto all' Anci per farsi che ci diano la possibilità di lavorare bene. Il fatto è che adesso facciamo le cose perché ci vengono chieste e molto spesso sappiamo che stiamo tralasciando l'attività ordinaria, ci sentiamo più burocrati e meno operativi è probabile che tutto questo sistema porterà dei benefici per ora, siamo più impegnati ad adeguarci alla situazione che ha capirne la vera utilità. Ribadisco che tutti questi altri adempimenti che ci sono stati imposti, che sicuramente sono utili, in molti casi non se ne capisce la funzione».

La terza parte del questionario PARTE D, PARERE PERSONALE:

16. Crede che la legge sia utile?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: -«Sicuramente la legge è utile perché quello che viene chiesto è la comparabilità e il consolidamento dei conti pubblici.

Posso fare un appunto sull'analisi che ha portato all'esplosione dei capitoli di bilancio e quindi alle informazioni dettagliate che vengono richieste. Per esempio si possono analizzare le spese di una casa in modo dettagliato andando a vedere quanto spendo per l'acqua, analizzando quanto di acqua calda e quanto di fredda, quanta né viene utilizzata per il bagno e quanta per le lavatrici; oppure guardo il costo del telefono e vado ad analizzare quanto spendo per la telefonia fissa quanto per la mobile o per internet, voglio evidenziare che l'importante è vedere il costo senza disperdere energie e tempo. Allo stato attuale agli enti locali è stato richiesto un livello di analisi dettagliato, andando a distinguere le varie utenze tra luce, acqua e gas, tra telefonia mobile e fissa per ciascuna Missione e Programma. Questa è l'analisi richiesta da parte dello Stato, mentre per l'Ente era sufficiente conoscere il costo delle utenze di acqua, luce e gas insieme. Questa ulteriore analisi è stata gravosa soprattutto nella parte della spesa, bisogna quindi sperare che l'eccessiva informazione non porti alla disinformazione».

17. Risponde alle esigenze sopra indicate?

Il dott.re Apollonio ha risposto che: -«Il cambiamento risponderà alle esigenze richieste dello Stato più che a quelle degli Enti.».

18. I Cambiamenti organizzativi attuati sono stati fatti perché si crede nel funzionamento della legge o per semplice adempimento?

Il dott.re Apollonio ha risposto che:-« Nel nostro comune non sono stati attuati dei grandi cambiamenti organizzativi perché non c'era bisogno, quello che è stato modificato è solo a livello contabile andando a lavorare sulla struttura di bilancio, attraverso il sistema informatico.

Quello che manca come cambiamento organizzativo fondamentale è proprio la creazione di un ufficio informatico adeguato. Tutti gli enti si dovrebbero dotare di una struttura informatica qualificata, perché senza una buona informatizzazione interna che ti sostiene nel cambiamento tutto diventa più complicato e lento. L' informatizzazione non è soltanto nella contabilità ma in tutto l'ente quindi se c'è un ufficio informatico in grado di assistere in questa fase oltre al programma acquistato e installato si ottengono dei buoni risultati. In un'epoca dove tutto viene richiesto in tempo celere anzi reale senza doversi spostare dall'ufficio per poter per esempio inviare una raccomandata ma semplicemente con un clic attraverso la Pec posso affermare che tutto si muove intorno agli strumenti informatici».

#### **4.1.1 Visione generale del problema: definizione degli obiettivi.**

L' intervistato ha l'affermato che due sono le esigenze principali che hanno spinto l'Italia ad avviare il processo di armonizzazione: la necessità di avere dati confrontabili a livello centrale e il recepimento della normativa europea.

La prima esigenza è nata nel momento in cui lo Stato, a livello centrale, si è accorto che gli enti pubblici, siano essi comuni, enti locali o strumentali, Regioni, utilizzano criteri diversi per classificare e quantificare le transazioni che vengono rendicontate nel bilancio anche a livello dei diversi comparti. Le Regioni, inoltre, avevano tra le competenze, grazie alla loro potestà legislativa, quella di stabilire



la propria contabilità definendo, tramite specifica legge di bilancio, gli schemi contabili, prima materia circoscritta allo Stato. Questo ha portato alla rappresentazione disomogenea dei bilanci poiché ogni ente ha avuto la possibilità di definirlo in relazione alla sua programmazione e quindi in riferimento ad interventi o servizi particolari dei singoli territori. Questo grado di libertà nell'interpretazione della legge ha portato ad una difformità nella declinazione dei programmi e quindi alla non comprensibilità del bilancio e della finalità delle voci di uscita da parte degli stakeholder esterni. Il fine ultimo dell'armonizzazione, quindi, è quello di ricondurre ad omogeneità queste rappresentazioni ed arrivare ad una maggiore trasparenza in modo da rendere i dati confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni. Ulteriore ragione per avviare un processo di uniformità dei dati è stata offerta dall'attuazione del federalismo fiscale che ha portato alla luce nuove esigenze informative. A questa si aggiunge l'esigenza di controllo centrale a seguito del decentramento decisionale concesso alle Regioni per rispetto del Titolo V della Costituzione italiana.

Lo Stato ha come ambizione quella di arrivare, alla fine di questo processo di allineamento, a conoscere tutte le informazioni sulle voci di spesa e “parlare un linguaggio comune” per avere la possibilità di confrontare i risultati. Un ulteriore cambiamento da sottolineare è che, tramite la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, viene modificato l'art. 117 riaccentrando nuovamente, come competenza esclusiva dello Stato stesso, la materia di armonizzazione di bilanci.

Il secondo motivo che ha spinto ad avviare il processo di armonizzazione è stato sovraordinato dall'Italia: il recepimento della normativa europea in modo da rispondere alle loro richieste. Tramite una giusta codifica di tutte le entrate e le spese lo Stato riuscirà ad avere una corretta quantificazione dei parametri che sono alla base del calcolo per il rispetto degli indici esplicitati dal Trattato di Maastricht. La necessità di redigere report di conti consolidati di tutte le amministrazioni pubbliche intese come centrali e periferiche, ha sottolineato nuovamente la mancanza di conti “allineati” in Italia. Quindi a livello centrale si è deciso di utilizzare delle tecniche e un piano dei conti comuni di contabilità

finanziaria redatto secondo principi contabili omogenei. In questo modo si potrà avere un'unica modalità di registrazione di un fatto gestionale a livello nazionale. L'utilizzo della contabilità finanziaria comune permette di adottare una metodologia per comprendere maggiormente la virtuosità di un ente pubblico.

Questo rappresenta anche un modo per responsabilizzare la pubblica amministrazione all'utilizzo efficiente delle risorse pubbliche in quanto dà la capacità anche ai cittadini di analizzare come verranno sfruttate le risorse. Inoltre si è deciso di introdurre, a fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale perché ha come caratteristica intrinseca quella di indicare il valore del patrimonio dell'amministrazione pubblica. Nel momento in cui si ha l'informazione completa del valore del patrimonio, si ha la possibilità di sfruttarlo ed in più si ha la possibilità di quantificare i costi dei servizi che vengono resi ai cittadini, indipendentemente da quando viene rilevato il momento finanziario.

La domanda a cui si cerca di rispondere di seguito è: quali sono gli obiettivi del legislatore nell'emanare la legge (ovvero cosa si aspetta come ritorno alla fine del processo di armonizzazione contabile)?

L'intervistato ha risposto che questa legge è un modo di responsabilizzare le amministrazioni pubbliche e i singoli soggetti. La responsabilizzazione deriverà dall'aumento del controllo da parte dello Stato poiché è in grado di interpretare i vari bilanci grazie alla maggiore leggibilità portata dall'uniformità dei sistemi contabili.

In più, dato l'aumento di trasparenza e di chiarezza delle voci, anche i cittadini saranno in grado di analizzare i dati e avranno anch'essi il ruolo, indirettamente, di controllori dei conti pubblici; i cittadini stessi hanno interesse a monitorare come i fondi derivanti dai loro contributi vengano investiti ed utilizzati. Si ritiene inoltre che un aumento del controllo generale comporti, di conseguenza, un aumento dell'efficienza degli stessi enti.

Dal punto di vista tecnico si evidenzia il fatto che lo Stato ha la volontà di rendere ogni tipologia di spesa del settore pubblico trasparente: per questo il decreto legislativo entra nello specifico nella modalità di redazione del bilancio. Di conseguenza lo Stato si aspetta un controllo quasi completo sulle

amministrazioni pubbliche equiparandole allo stesso livello. Da qua nasce una critica al processo di armonizzazione: non concede abbastanza flessibilità agli enti.

Da questa prima parte dell'intervista risulta che gli obiettivi legati al cambiamento delineati nel capitolo uno, per la maggior parte coincidono con gli obiettivi espressi dal intervistato nella prima domanda del questionario.

La domanda successiva che è stata posta è stata se il Comune di Vaiano condividesse la decisione dello Stato di attuare questo processo di cambiamento e da quali esigenze fosse stata mossa.

La risposta è stata molto chiara e netta: Il Comune di Vaiano certamente condivide questo processo di uniformare i sistemi contabili a livello italiano.

Le ragioni di questa decisione sono molteplici: innanzitutto si è sottolineato il fatto che l'Italia sta cercando di cambiare il contesto pubblico verso uno caratterizzato da decisioni decentrate di prelievo e di spesa. Questo contesto necessita di un aumento delle disponibilità informative omogenee per poter condividere tutte le scelte tramite l'interpretazione dei bilanci.

In più la conformità dei dati di bilancio crea la possibilità di dimostrare la virtuosità (o al negativo la mala gestione) degli enti pubblici.

Questo, visto da un punto di vista più generale, permetterà inoltre di non tagliare le risorse linearmente, ma di concedere primauté agli enti che hanno dimostrato maggior responsabilità nell'utilizzo delle risorse affidatagli, ovvero in proporzione all'efficienza degli stessi. Questo tema risulta particolarmente importante nell'attuale contesto storico di crisi economica e di necessità di risanamento del debito pubblico dove i tagli maggiori sono avvenuti negli enti pubblici.

A livello tecnico, di contro, afferma che condivide le ragioni che hanno mosso lo Stato ad avviare il cambiamento – c'era una forte esigenza di uniformare i conti a fini informativi sia a livello europeo, sia per il controllo italiano – ma l'attuazione del processo, e l'adozione della contabilità finanziaria, apporta un cambiamento radicale rispetto alle modalità con cui si redigeva il bilancio nel periodo pre-riforma e inoltre comporta un notevole appesantimento gestionale

poiché il decreto legislativo definisce dettagliatamente tutti i criteri e le procedure, che portano a pensare più ad una contabilità analitica più che finanziaria. Infatti, tramite il decreto legislativo, si vuole arrivare ad una rappresentazione fedele e puntuale della natura economica della spesa portando così ad una gestione più rigida del processo e del piano dei conti, ma il Comune di Vaiano ritiene che la troppa informazione potrebbe portare ad una disinformazione. Un esempio che è stato fatto, per dimostrare questa difficoltà, riguarda la spesa per la cancelleria: si è riscontrato una certa complessità nel prevedere esattamente quali saranno le spese da sostenere nel bilancio pluriennale – si ricorda che, che per ora il comune si trova nella fase di transizione perchè non ha partecipato alla sperimentazione, adottando i vecchi schemi di bilancio con funzione autorizzatoria per tutto il 2015 e quindi approvando il consuntivo con questi schemi mentre i nuovi schemi avranno solo funzione conoscitiva. Tutti i principali adempimenti del 2015 si svolgeranno sulla base dei vecchi schemi ma con i nuovi principi a cominciare dal principio della competenza finanziaria potenziata. Da questa affermazione si può riscontrare una delle criticità: la difficoltà di uniformarsi alla rigidità e precisione del nuovo bilancio, ma non rallentando, nello stesso tempo, il lavoro ordinario.

#### **4.1.2 Il cambiamento organizzativo e del processo di stesura del bilancio**

Il cambiamento più importante apportato è stato quello informatico, senza il supporto informativo il Comune non avrebbe potuto introdurre la nuova contabilità perché c'era la necessità della “salvaguardia del dato d'origine”.

Si ricorda, che il Comune ha dovuto riclassificare i propri incassi e pagamenti secondo regole uniformi del D.Lgs 118/2011, quindi è stato necessario da parte della società di software la trasposizione e salvataggio del dato dal vecchio programma al nuovo.

Il Comune avrebbe dovuto apportare questo cambiamento prima dell'entrata in vigore del decreto così che sarebbe già stata in grado di applicare la nuova classificazione per missioni e programmi, ma non gli è stato possibile perché la società di software di cui si serviva in precedenza non è stata in grado di fornirgli il supporto informatico per l'attuazione delle disposizioni del D.lgs 118/11. Questo è dovuto al fatto che le società di software davanti a questi cambiamenti normativi si sono trovate a dover affrontare dei costi iniziali enormi e quindi a non potersi aggiornare per tempo. Una soluzione adoperata per poter far fronte a questo è stato inglobando altre società oppure prendere in carico altri comuni e quindi oberate di lavoro non sono stati in grado di fornire l'assistenza e la formazione necessaria. Quindi il comune ha deciso di rivolgersi al Gruppo Maggioli che per fortuna essendo strutturato ha saputo creare un software adatto all'esigenze richieste dalla normativa e del comune facendo fronte alla formazione tramite video-corsi che spiegavano l'utilizzo del nuovo programma.

Una punto messo in rilievo dall'intervistato è la necessità di coinvolgere anche gli altri uffici nel processo formativo. Quindi non solo l'ufficio dei servizi finanziari che è direttamente coinvolto nel processo, ma si richiede l'estensione della formazione a tutti i Responsabili perchè senza la collaborazione degli altri uffici che devono accertare e impegnare le spese sulla base dei nuovi principi questa attività non si svolge in maniera compiuta e non corrisponde in maniera adeguata alla legge. Per poter far fronte a questa mancanza l'estensione della conoscenza viene allargata ai Responsabili a seconda dei momenti e delle fasi dell'attività spiegando loro quali sono gli adempimenti da farsi. L'ufficio ragioneria con i propri collaboratori ha partecipato ha 15 giornate di formazione dell'ANCI. Inoltre si è cercato di accrescere le proprie conoscenze tramite videocorsi messi a disposizione da ANCI e IFEL

Le novità che riguardano la stesura del bilancio sono legate al ri-accertamento e al nuovo impegno delle spese. Quello che ora rileva è il principio della competenza finanziaria e potenziata che comporta in bilancio la non esistenza del debito senza la nascita di un obbligazione giuridica perfezionata alla base.

Un cambiamento che il Comune di Vaiano deve ancora attuare è quello dell'aggiornamento degli atti amministrativi.

Inoltre, nella spesa ancora non viene redatto il cronoprogramma. Nel momento in cui il Comune potrà effettuare anche questo cambiamento dovrà spiegare ai Responsabili dei vari settori che quando si impegna una spesa bisogna prevederne la sua esigibilità (l'anno in cui è esigibile), questo soprattutto per le opere pubbliche dove l'obbligazione è esigibile ai saldi, cioè quando verrà legalizzato e quando arriverà quindi il documento contabile che legitimerà l'esigibilità.

#### **4.1.3 Le motivazione alla base del cambiamento: il parere del intervistato**

A livello politico si afferma che la legge sia molto utile, l'uniformità dei conti delle amministrazioni pubbliche permetterà il confronto e creerà la possibilità di giudicare la gestione secondo il principio fondamentale della trasparenza.

Dal punto di vista tecnico il giudizio finale sul processo di armonizzazione non è completamente positivo, seppur si afferma che risponda alle esigenze riscontrate in questi anni. Si pensa che un cambiamento fosse fondamentale in Italia: era necessario avviare un processo di omogeneità dei conti pubblici, ma il cambiamento proposto presenta non pochi punti critici. Dal punto di vista tecnico contabile si afferma che il cambiamento da implementare è troppo innovativo e radicale ed inoltre non si è certi che lo sforzo richiesto sia proporzionale al vantaggio ottenuto dalla rendicontazione diversa. Dal punto di vista organizzativo, invece, si è deciso di apportare pochi cambiamenti nel Comune di Vaiano per diverse ragioni: non creare più disorientamento di quello già creato con l'armonizzazione, non cambiare un'organizzazione già di per sé efficiente ed efficace.

L'intervistato, alla domanda: “che cosa ne pensa della legge e di come è stata costruita”, afferma che si sentiva l'esigenza di uniformare i conti pubblici e, di conseguenza, di armonizzazione, ma il decreto legislativo così composto sembra risponda anche ad un'ossessionata ricerca di informazioni. Lo Stato, nell'avviare il processo, non si è reso conto che l'armonizzazione avrebbe portato anche un cambiamento culturale italiano, oltre che di tutti gli aspetti tecnici.

## **4.2 Analisi documentale ed esperienza diretta sul campo**

Svolgendo uno *stage* formativo presso il Comune di Vaiano si ha avuto la possibilità di analizzare la documentazione ufficiale circolante, sia quella pubblica, sia quella interna.

L'utilità principale dell'analisi documentale interna è stata il verificare gradualmente e tempestivamente le ipotesi fatte in corso del lavoro di tesi svolto, si ha avuto la possibilità di verificare personalmente la difficoltà di uniformare il comportamento del personale di un singolo ente e, di conseguenza, tutte le amministrazioni pubbliche d'Italia. Inoltre, svolgendo lo *stage* in loco, si ha avuto l'opportunità di poter partecipare alle iniziative attuate dal Comune per aggiornare il personale pubblico sull'armonizzazione e analizzare nel dettaglio come sono stati acquisiti i cambiamenti.

Innanzitutto si ha avuto la possibilità di partecipare ad uno degli incontri in cui il personale degli uffici dell'Area 5 veniva aggiornato tramite incontri tenuti dall'ANCI/IFEL sul processo di armonizzazione contabile. La riforma della contabilità preme al MEF (ragioneria generale dello stato) infatti, i lucidi forniti durante l'incontro sono stati scritti dal MEF in collaborazione con ANCI/IFEL proprio per far sì che questa attività di formazione sia comune nell'ambito di tutta Italia.

In questo corso di aggiornamento si sono spiegate le norme che regolano il processo sotto diversi punti di vista: da quello giuridico - spiegazione nel dettaglio di cosa dicessero le leggi - a quello economico e operativo. Infatti, si sono dedicate alcune ore del corso alla descrizione di casi reali, ovvero di come si sarebbero dovute rendicontare alcune voci di spesa secondo la nuova contabilità finanziaria di cassa. Il corso è stato interattivo con la possibilità di domande di chiarimento da parte dei dirigenti presenti.

Inoltre si ritiene che i vari corsi a cui ha partecipato il personale siano stati molto utili perché hanno avuto lo scopo sia di formarlo e aggiornarlo sul processo di armonizzazione e sullo stato di avanzamento dei cambiamenti, sia di dimostrare



la volontà di cooperazione tra gli enti partecipanti per la risoluzione di problemi o di dubbi di qualsiasi genere, senza tralasciare nessun particolare.

Inoltre si ritiene che sia stato fondamentale la condivisione degli obiettivi tra il personale dell'Area 5 per dar loro le motivazioni dello sforzo profuso dovuto all'attuazione dell'armonizzazione. Difatti durante le prime lezioni si sono date le ragioni per cui è stato necessario da parte del Governo, avviare il processo di armonizzazione.

***L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI  
CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO  
DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE  
COSTITUISCE IL CARDINE  
IRRINUNCIABILE DELLA RIFORMA DELLA  
CONTABILITA' PUBBLICA (LEGGE N. 196  
DEL 2009) E DELLA DELEGA PER  
L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO  
FISCALE: (LEGGE N. 42 DEL 2009)***

Durante il periodo di *stage* formativo nell'ente si ha avuto la possibilità di analizzare gli effetti sull'ordinamento contabile apportati dal passaggio del decreto legislativo 267/2000 al decreto legislativo n. 118 del 2011 coordinato con il D.Lgs 126/2014 e di leggere e applicare i cambiamenti apportati dai principi contabili.

Dopo aver attentamente studiato i cambiamenti normativi e dei principi contabili abbiamo iniziato a riclassificare il bilancio con il nuovo software adottando i nuovi schemi di bilancio articolati per Missioni e Programmi.

I comuni schemi di bilancio per missioni e programmi sono definiti dagli allegati n.9 e n.10 del D.lgs. 118/2011 coordinato e integrato dal D.lgs 126/2014.

Inizialmente abbiamo analizzato la precedente struttura del bilancio degli enti locali stabilita dal d.lgs. 267/2000, che prevedeva, le entrate ripartite in Titoli, Tipologia e Categoria, adesso l'art. 15 del decreto prevede che le entrate di bilancio finanziario siano articolate in:

- *Titoli*, secondo la fonte di provenienza delle entrate,
- *Tipologie*, in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza. E' a questo livello, in termini di unità di voto, che viene approvato il bilancio.
- *Categorie*, in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza; nell'ambito delle Categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente (Le Categorie sono rappresentate nel PEG e nel rendiconto a consuntivo).
- *Capitoli e articoli* ai fini della gestione. E' a questo livello che avviene il raccordo con il quarto livello del Piano dei Conti.

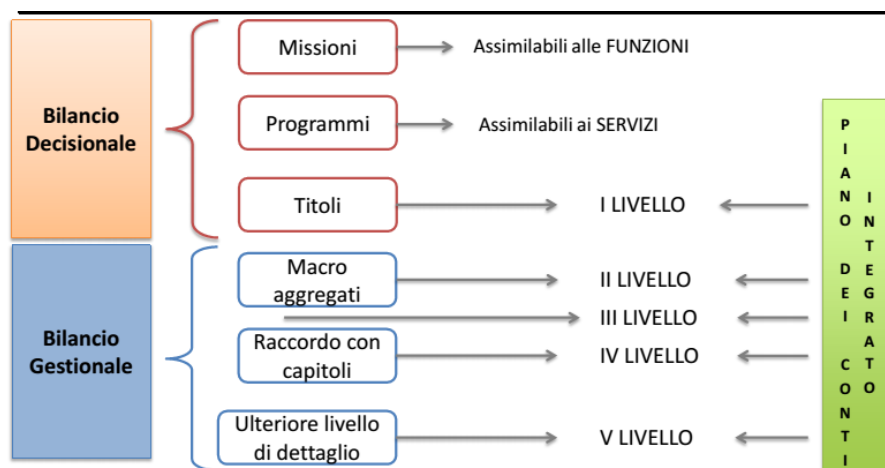
**Fig.14 Schemi di bilancio comuni per enti territoriali parte Entrata**

Classificazione delle entrate degli schemi di bilancio finanziario	
<b>ENTI LOCALI</b>	
<b>ELENCO DELLE ENTRATE DI BILANCIO PER TITOLI, TIPOLOGIE E CATEGORIE</b>	
<b>TITOLO</b>	<b>DENOMINAZIONE</b>
<b>TIPOLOGIA</b>	
<b>CATEGORIA</b>	
<b>TITOLO 1</b>	<b>ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA</b>
<b>1010100</b>	Tipologia 101: Imposte tasse e proventi assimilati ← Approvazione
<b>1010103</b>	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)
<b>1010106</b>	Imposta municipale propria

Mentre, la spesa ripartita in Funzioni e Servizi e Interventi per poi andare a modificarla in analogia alla struttura del bilancio dello Stato secondo la classificazione per *Missioni* e *Programmi*:

- *Le Missioni* rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici della Spesa dell'ente e consentono il collegamento tra flussi finanziari e le politiche settoriali. Le Missioni sono definite in base al riparto delle competenze stabilito dagli art. 117 e 118 della costituzione, anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
- i *Programmi* sono aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle Missioni. Essi costituiscono per la Spesa, l'unità di approvazione del bilancio (art. 13, c. 2 D.Lgs 118/2011). I Programmi sono individuati nel rispetto dei criteri stabiliti per il consolidamento della spesa pubblica associando ad essi anche il raccordo con la codifica COFOG di secondo livello;
- i *Macroaggregati*, che prima erano gli Interventi, sono un articolazione dei Programmi secondo la natura economica della spesa. Sono rappresentati in appositi allegati e costituiscono il primo raccordo tra la classificazione funzionale del bilancio decisionale e il Piano dei Conti integrato (in allegato solo nel rendiconto).
- i *Capitoli e gli Articoli*, sono ripartizioni dei Macroaggregati ai fini della gestione. E' a questo livello che avviene il raccordo con il quarto livello di articolazione del Piano dei Conti.

**Fig.15 Nuovo piano dei conti integrato: parte spesa**



La denominazione attribuita alle Missioni permette il collegamento immediato con le funzioni fondamentali svolte, che corrispondono a:

- Servizi erogati direttamente: amministrazione generale, ordine pubblico e sicurezza, istituzione e servizi di carattere sociale;
- Servizi regolamentati attraverso la propria giurisdizione: commercio, trasporti, turismo;
- Interventi di tipo infrastrutturale: Assesto del territorio, Viabilità ed edilizia abitativa e trasporti;
- Attività svolte in tema di allocazione e redistribuzione delle risorse:
- Verso il sistema economico e verso i cittadini: politiche per il lavoro e la formazione professionale, Industrie e PMI, Politiche sociali;
- Verso gli altri livelli di governo, in relazione all'attività di trasferimento che viene realizzata attraverso la Missione Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali.

Il confronto tra le Missioni individuate dalla riforma e le funzioni dello schema di bilancio degli enti locali previsto dal TUEL evidenzia la maggiore analiticità delle prime soprattutto con riferimento alle vigenti funzioni:

- Generali di amministrazione, di gestione e di controllo,
- Quelle riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente,
- Quelle del settore sociale,
- Oltre che a quelle relative al campo dello sviluppo economico.

Per quanto concerne i Programmi, la relazione con gli attuali servizi, che costituiscono articolazioni delle Funzioni previste dal TUEL, è più complessa e non rappresentabile in forma altrettanto sintetica come invece è possibile per le Missioni attraverso lo schema di rendicontazione.

**Fig.16 Riconciliazione tra Missioni degli Enti territoriali e le funzioni TUEL**

Codice	Legislazione vigente - TUEL	Missioni	Sperimentazione bilancio Missioni e programmi
101	Funzioni generali di Amministrazione, di gestione e di controllo	1	Servizi istituzionali, generali e di gestione
		18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
		19	Relazioni internazionali
		20	Fondi e accantonamenti
		50	Debito pubblico
		60	Anticipazioni finanziarie
		99	Servizi per conto terzi
102	Funzioni relative alla giustizia	2	Giustizia
103	Funzione di polizia locale	3	Ordine pubblico e sicurezza
104	Funzione di istruzione pubblica	4	Istruzione e diritto allo studio
105	Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali	5	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali
106	Funzioni nel settore sportivo e ricreativo	6	Politiche giovanili, sport e tempo libero
107	Funzioni nel campo turistico	7	Turismo
108	Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti	10	Trasporti e diritto alla mobilità
109	Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente	8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
		9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
		11	Soccorso civile
110	Funzioni nel settore sociale	12	Dritti sociali, politiche sociali e famiglia
		13	Tutela della salute
		15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
111	Funzioni nel campo dello sviluppo economico	14	Sviluppo economico e competitività
		16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
112	Funzioni relative a servizi produttivi	17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche

Evidenziando che ogni Missione (23: 1-20,50,60,99) si realizza concretamente attraverso più Programmi. I Programmi, che nello schema di bilancio armonizzato sono 99, rappresentano aggregati omogenei di attività svolte all'interno di ciascun ente, per perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle Missioni, ossia le finalità istituzionali, riconosciute all'ente stesso.

La denominazione del Programma riflette le principali aree di intervento della Missione di riferimento, assicurando una rappresentazione di bilancio che individua cosa viene realizzato da ciascuna amministrazione con le risorse pubbliche.

All'interno di ciascuna Missione (atte salve le missioni 20,50,60 e 90), compare uno specifico Programma destinato ad accogliere le risorse destinate alla politica regionale unitaria valido soltanto per la spesa delle regioni.

Come già detto i Macroaggregati costituiscono un articolazione dei Programmi, secondo la natura economica della spesa, rappresentati nel PEG. I Macroaggregati si raggruppano in Titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in Capitoli ed in Articoli. I Capitoli e gli Articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del Piano dei Conti Integrato. In base alla

struttura definita attraverso il Piano dei Conti sono individuati i Titoli della spesa, che corrispondono al primo livello del piano stesso, e i Macroaggregati, che corrispondono al secondo livello. Sono raggruppati per Titoli, come esposto nella figura successiva.

**Fig. 17 Macroaggregati**

TITOLI E MACROAGGREGATI			
	<b>TITOLO 1 - Spese correnti</b>		<b>TITOLO 3 - Spese per incremento di attività finanziarie</b>
101	Redditi da lavoro dipendente	301	Acquisizioni di attività finanziarie
102	Imposte e tasse a carico dell'ente	302	Concessione crediti di breve termine
103	Acquisto di beni e servizi	303	Concessione crediti di medio-lungo termine
104	Trasferimenti correnti	304	Altre spese per incremento di attività finanziarie
105	Trasferimenti di tributi	<b>300</b>	<b>Totale TITOLO 3</b>
106	Fondi perequativi		
107	Interessi passivi		<b>TITOLO 4 - Rimborso di prestiti</b>
108	Altre spese per redditi da capitale	401	Rimborso di titoli obbligazionari
109	Rimborsi e poste correttive delle entrate	402	Rimborso prestiti a breve termine
110	Altre spese correnti	403	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
<b>100</b>	<b>Totale TITOLO 1</b>	404	Rimborso di altre forme di indebitamento
		<b>400</b>	<b>Totale TITOLO 4</b>
	<b>TITOLO 2 - Spese in conto capitale</b>		<b>TITOLO 5 - Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere</b>
201	Tributi in conto capitale a carico dell'ente	501	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
202	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni	<b>500</b>	<b>Totale TITOLO 5</b>
203	Contributi agli investimenti		
204	Altri trasferimenti in conto capitale		<b>TITOLO 7 - Uscite per conto terzi e partite di giro</b>
205	Altre spese in conto capitale	701	Uscite per partite di giro
<b>200</b>	<b>Totale TITOLO 2</b>	702	Uscite per conto terzi
		<b>700</b>	<b>Totale TITOLO 7</b>

Si tratta di 6 Titoli di Spesa validi per gli enti territoriali (1-5,7), in quanto il TITOLO VI Scarti di emissione di titoli emessi dall'amministrazione, non è attivo per gli enti territoriali.

Visto che le difficoltà maggiori si sono riscontrate nell'applicazione del principio contabile generale della competenza potenziata durante il corso tenuto dall'IFEL a cui ho partecipato ci siamo soffermati su questo argomento.

Per quanto riguarda la competenza finanziaria vigente, per gli enti che adottano la competenza finanziaria, il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). Prima dell'entrata in vigore del principio nei bilanci degli enti locali le obbligazioni venivano imputate all'esercizio finanziario in cui le obbligazioni nascevano. Infatti questo

comportava che il rendiconto degli enti locali non svolgesse pienamente la funzione conoscitiva che caratterizza la contabilità pubblica:

- Gli impegni ed i residui passivi comprendevano gli accantonamenti e i debiti futuri e non era possibile riconoscere i debiti effettivi nei confronti di terzi;
- Gli accertamenti comprendevano crediti futuri, come per esempio concessioni edilizie rateizzate, e non era possibile riconoscere i crediti di dubbia esazione;
- L'equilibrio finanziario non considerava la scadenza delle obbligazioni e consentiva l'equilibrio tra obbligazioni attive a lungo termine con obbligazioni passive a breve termine. Questo comporta il non rispetto del principio della rappresentazione veritiera, corretta e trasparente del bilancio.

Con l'entrata in vigore del principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria, così detta potenziata, prevede che le obbligazioni siano registrate quando l'obbligazione sorge, con imputazione alle scritture contabili degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile (quando è scaduta/riscossa).

L'obbligazione è perfettamente perfezionata quando è chiara la scadenza, la causale e l'importo, inoltre collegata a questo è utile la creazione e la programmazione di un cronoprogramma, che programma le scadenze delle obbligazioni perfezionate.

La competenza finanziaria potenziata ha molti vantaggi:

- Rafforzare la programmazione di bilancio attraverso il cronoprogramma;
- Conoscere i debiti effettivi delle pubbliche amministrazioni,
- Evitare l'imputazione contabile di entrate future e di impegni inesistenti,
- Favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni.

Con la competenza potenziata il rendiconto degli enti locali riacquista la fondamentale funzione conoscitiva che caratterizza i documenti contabili:

- Gli accertamenti, gli impegni ed i residui rappresentano solo crediti e debiti dell'ente "scaduti" ( gli impegni esigibili negli esercizi successivi sono rappresentati in un documento contabile dedicato ). I crediti e i debiti che non sono ancora scaduti si mettono nel fondo pluriennale vincolato, come per esempio il contributo regionale è esigibile in anticipo rispetto alla spesa

effettuata. Se l'obbligazione non si perfeziona va tutto nell'avanzo vincolato, nel fondo pluriennale vincolato si mette solo se ho l'esigibilità perfezionata.

- E' imposto l'equilibrio tra debiti e crediti esigibili nel medesimo esercizio, le spese decise e non ancora attuate ed eseguite (che non hanno dato luogo ad obbligazioni) sono oggetto di prenotazione e non sono rappresentate a consuntivo.

Le caratteristiche della competenza finanziaria potenziata sono:

- Rilevanza contabile alla dimensione temporale (al fine di valorizzare la programmazione),
- Natura autorizzatoria del bilancio pluriennale, (il bilancio di previsione annuale e pluriennale sono stati riuniti in un unico documento),
- Rilevanza agli equilibri di cassa (non è un bilancio di sola cassa),
- Obbligo della copertura finanziaria degli investimenti, a prescindere dall'esercizio di imputazione della spesa.

Inoltre, La copertura finanziaria degli impegni riguarda le spese di investimento, imputate agli esercizi futuri costituiti da:

- Risorse accertate imputate agli esercizi precedenti o all'esercizio in corso, confluite nel Fondo Pluriennale Vincolato,
- Entrate accertate imputate all'esercizio in cui è impegnata la spesa, la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione.



### **4.3 Discussione dei risultati e stato di attuazione del cambiamento**

A seguito dell'intervista risulta evidente come il cambiamento richiesto dall'approvazione del Decreto Legislativo non riguarda solamente la modalità di stesura del bilancio, ma comporti anche un cambiamento culturale italiano da parte dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche. Queste devono imparare a gestire il nuovo bilancio e a considerare in modo differente le spese: sia in base alla loro finalità ultima, sia in base alla tempistica correlata al concetto di liquidabilità. Il processo di cambiamento sarà effettivamente terminato solo nel momento in cui tutto il personale sarà in grado di fare previsioni secondo la nuova mentalità. Cambiare un processo ormai radicato in tutti richiede più tempo rispetto a quello della modifica di un sistema informativo.

Nel Comune di Vaiano dove la formazione non è avvenuta su tutto il personale sarà necessario al più presto che tutto il personale addetto al bilancio sia in grado di spostarsi verso il nuovo modo di appostare le voci. Questa è la spiegazione del fatto che, nonostante il passaggio alla contabilità finanziaria e all'adozione dei nuovi principi già da un po' di mesi il cambiamento risulta ancora difficile da parte dell'ente. L'armonizzazione non sarà un processo che si concluderà nel breve periodo si pensa che si concluderà con la redazione del consuntivo nell'aprile 2017. Si nota come in un piccolo ente come il Comune di Vaiano, dove il personale è poco e quindi dovrebbe essere in grado di organizzarsi, sia sottolineata la mancanza di una programmazione della formazione. E quindi si siano riscontrate a livello tecnico, più le difficoltà nell'implementazione del processo di cambiamento rispetto ai vantaggi che l'uniformità potrebbe portare.

Una delle criticità principali riscontrate è che il Decreto Legislativo ha la pretesa di normare nel dettaglio tutto il processo di stesura del bilancio, parificando le amministrazioni pubbliche, siano essi enti regionali, locali o comunali, in modo che il controllo da parte del governo diventi più facile ed immediato. Risulta invece evidente che ogni ente ha al suo interno delle peculiarità e delle particolarità specifiche che non si possono eliminare date le caratteristiche

diverse del territorio italiano: la programmazione comunale e gli interventi finanziati devono necessariamente diversificarsi. Queste caratteristiche del processo sono associabili al framework teorico descritto nel primo capitolo del New Public Governance. Infatti si nota come lo Stato stia rispondendo alla sua esigenza di maggior controllo tramite il processo di armonizzazione.

Dallo studio risulta quindi che il processo di armonizzazione, nel modo in cui è stato affrontato e normato, risulta rispondere alle esigenze evidenziate nei primi capitoli, ma questo comporta il sacrificare ed eliminare molti aspetti ritenuti in ogni caso importanti per le amministrazioni pubbliche italiane. In particolare, risulta che è volontà dello Stato eguagliare tutti gli enti pubblici in modo da rendere più facile ed immediata l'interpretazione dei dati e, di conseguenza, svolgere più facilmente il suo compito di guida del settore pubblico, ma è altrettanto evidente che questa volontà non è attuabile poiché i diversi enti hanno funzioni, compiti e finalità differenti. Per esempio non si può togliere la potestà legislativa ad un ente come una Regione perché altrimenti non sarebbe più in grado di svolgere il suo compito di amministratore del territorio regionale.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico sta a dimostrare sempre di più la volontà da parte del legislatore di rendere simile il settore pubblico a quello privato.

Il Comune di Vaiano per quanto riguarda lo stato di attuazione del cambiamento risulta essere in linea con i tempi di applicazione delle disposizioni nonostante il proseguo dell'attività ordinaria.

Per quanto riguarda il Piano dei Conti, il Comune di Vaiano si è avvalso della facoltà di rinviarne l'applicazione al 2016, insieme all'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e il conseguente affiancamento della contabilità patrimoniale alla contabilità finanziaria e all'adozione del bilancio consolidato.

Però è riuscito a riclassificare tutti i capitoli di spesa e di entrata, nonostante i problemi riscontrati con l'adeguamento del sistema informativo alla nuova metodologia di stesura del bilancio. Infatti è stata necessaria l'implementazione di un nuovo sistema informatico fornito dal Gruppo Maggioli.

Il processo ha richiesto l'aumento di un numero elevato dei capitoli di spesa poiché, dato il principio di trasparenza che sta alla base del processo di armonizzazione, le previsioni dovranno essere divise, oltre che per finalità e allocate alla singola Missione corrispondente, anche per destinatari di spesa.

Questo nuovo sistema che per ora è nella fase di transizione per chi non ha partecipato alla sperimentazione rimarrà misto con, i vecchi schemi di bilancio con funzione autorizzatoria per tutto il 2015. Verrà approvato per il Comune di Vaiano il consuntivo con i vecchi schemi mentre i nuovi schemi avranno solo funzione conoscitiva. Quindi tutti i principali adempimenti del 2015 si svolgeranno sulla base dei vecchi schemi ma, con i nuovi principi a cominciare dal principio della competenza finanziaria potenziata. Questo ha comportato la necessità di fare il riaccertamento straordinario dei residui.

Il lavoro principale che è stato svolto dal responsabile del bilancio Comunale è stato proprio quello dell'adeguamento dei principi tramite il riaccertamento dei residui passivi e attivi del 2014, riallocando le spese autonome negli anni 2015 e 2016 sulla base dell'esigibilità della spesa secondo competenza finanziaria di cassa.

Questo è stato uno dei lavori più lunghi che ha impegnato i dipendenti pubblici poiché è stato indispensabile rivedere tutti i residui degli anni passati scritti a bilancio nell'anno precedente. Per riaccertare i residui è stato necessario ritrovare l'obbligazione sottostante per capire quale sarebbe stato l'anno dell'effettivo pagamento, in modo da rispettare la contabilità finanziaria secondo cassa.

Il Comune di Vaiano non ha ancora approvato il bilancio di previsione 2015-2017 ed è quindi in corso la gestione del bilancio in regime di esercizio provvisorio.

## Conclusioni

A seguito dei risultati presentati nei capitoli precedenti, si ritiene che, dal punto di vista legislativo, il modo in cui è stato affrontato e definito il processo di armonizzazione in Italia risponda a tutte le esigenze di uniformità dei dati contabili, di trasparenza e interpretazione dei bilanci pubblici, di verifica della sostenibilità dei servizi offerti al cittadino e di responsabilizzazione della governance dei diversi enti.

La prima necessità a cui risponde il processo analizzato è quella di uniformità dei dati contabili; esso indica come la contabilità unica da utilizzare in tutto il settore pubblico (escluso quello universitario) quella finanziaria secondo cassa, verrà utilizzata per redigere il bilancio previsionale. Con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato e integrato dal D.Lgs 126/2014, vengono definiti i principi e i sistemi contabili che verranno utilizzati dai diversi soggetti per rendicontare le voci di entrata e di uscita, permettendo di eliminare le differenze tra le amministrazioni pubbliche nella stesura dei bilanci autorizzatori. Tutti gli enti poi dovranno necessariamente dividere il bilancio previsionale in missioni e programmi in modo da rappresentare fedelmente la finalità delle spese. Il nuovo schema di bilancio così definito risponderà all'esigenza di trasparenza e di interpretazione dei bilanci pubblici sia da parte degli stakeholder esterni, i cittadini, sia dal parte del Governo.

Grazie alla definizione delle missioni e dei programmi secondo la classificazione europea COFOG, i dati di bilancio dei diversi enti risulteranno uniformi, facilmente aggregabili e conformi a quelli europei.

I bilanci redatti in modo omogeneo permetteranno un maggiore controllo sullo stato finanziario delle amministrazioni pubbliche da parte del Governo poiché esso sarà in grado di interpretare e soprattutto confrontare tutte le voci dei diversi bilanci.

La possibilità di avere un maggior controllo sulla situazione finanziaria degli enti pubblici, si sposa perfettamente con l'esigenza, nata dalla crisi economica del debito pubblico, di verifica e di controllo della sostenibilità finanziaria dei soggetti produttori dei servizi offerti al cittadino. In aggiunta, la confrontabilità dei bilanci porta in sé un ulteriore vantaggio ovvero la possibilità di valutare, dal punto di vista della gestione, la virtuosità dei diversi enti pubblici.

Un ulteriore obiettivo che l'Italia sta perseguendo tramite il processo di armonizzazione è quello di rendere le informazioni necessarie al coordinamento centrale, prontamente disponibili e il più possibile trasparenti. Questa caratteristica di trasparenza e di leggibilità delle informazioni acquisita dai bilanci pubblici, risulta essere molto utile agli enti di Governo perché permette di evitare anticipatamente situazioni di default. La ricerca sempre più approfondita di informazioni, che siano il più complete possibile da parte del Governo, ha lo scopo anche di responsabilizzare la governance dei diversi enti e dei singoli soggetti. La trasparenza e l'omogeneità dei nuovi sistemi contabili rende possibile sia la valutazione da parte di altri soggetti dei risultati ottenuti dalle amministrazioni pubbliche, sia l'introduzione di indicatori che valutino le performance del management pubblico.

Tuttavia, la soluzione implementata per rispondere alle esigenze che hanno spinto ad attuare il processo di armonizzazione sacrifica non pochi aspetti caratteristici delle amministrazioni pubbliche locali; innanzitutto l'uniformità contabile non permette di rappresentare nel bilancio le specificità e le peculiarità di spesa che i diversi enti devono sostenere per investimenti territoriali legati particolarmente alla singola programmazione; infatti tutte le missioni e i programmi sono stati definiti a livello centrale in modo da mantenere l'uniformità con il bilancio pubblico dello Stato italiano e rendere chiara e leggibile la finalità della spesa, ma non valorizzano e rappresentano le voci di bilancio caratteristiche delle singole amministrazioni pubbliche. Il processo così definito perciò, non lascia flessibilità nella redazione del bilancio previsionale.

In proposito anche Tommasetti afferma che «l'adozione di misure incisive già nel breve periodo per rispondere all'esigenza di risanamento della finanza

pubblica, ha sacrificato l'adozione di misure di autonomia territoriale e funzionale»<sup>48</sup>, inoltre l'attuazione del processo di armonizzazione, avviato solo per alcuni enti nel 2012 grazie al periodo di sperimentazione, porta una maggiore rigidità nella gestione operativa di stesura del bilancio e un relativo accentramento decisionale togliendo agli enti pubblici regionali la competenza legislativa in materia di armonizzazione dei bilanci.

I due cambiamenti principali introdotti dall'armonizzazione sono: la contabilità economico-patrimoniale per redigere il bilancio e il principio contabile generale della competenza finanziaria per l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese; l'adozione dei due principi da parte del Comune di Vaiano sono stati rimandati al 2016.

La contabilità economico patrimoniale diventa obbligatoria e finalizzata agli stessi risultati di una società privata; si è avvertita la necessità di “appesantire” la ragioneria di un comune in quanto questo tipo di contabilità porta ad avere un quadro più preciso e dettagliato del patrimonio ed inoltre è l'unica via per procedere al consolidamento di bilancio.

Il principio contabile della competenza finanziaria apporta nuovo modo di considerare le spese; per la parte in conto capitale è stata acquistata una certa dimestichezza nell'elaborare le previsioni di cassa mentre per la parte relativa ad entrate e spese correnti, preponderanti nel bilancio dell'ente locale, formulare previsioni ragionate non sarà affatto facile: tali previsioni dovrebbero essere formulate dai responsabili dei servizi per le entrate e le spese loro affiancate. Nel Comune di Vaiano la predisposizione del bilancio di cassa sarà demandata ai servizi finanziari, i quali cercheremo il giusto compromesso fra previsioni di incassi e pagamenti attendibili. L'esigenza di tali previsioni, aventi significato autorizzatorio, non saranno tali da rendere necessarie eccessive variazioni agli stanziamenti di cassa.

Per quanto riguarda il criterio di registrazione e imputazione degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa, è importante comprendere subito la

---

<sup>48</sup> Tommasetti, A., (2008), “I sistemi contabili nelle Amministrazioni Pubbliche. Una prospettiva internazionale”, Giuffrè Editore, Salerno

distinzione fra il momento della registrazione in contabilità e l'esercizio in cui l'accertamento o l'impegno devono essere imputati.

Il principio, infatti, prevede che le obbligazioni giuridiche perfezionate debbono essere registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza; il principio è abbastanza chiaro, ma nella pratica è facile farsi forviare da altri aspetti quali, ad esempio quelli fiscali; oppure il momento della emissione o ricevimento della fattura.

L'obbligazione è esigibile quando le prestazioni sono rese e il relativo corrispettivo è stato liquidato. I problemi possono nascere per le prestazioni rese o ricevute nell'ultima parte dell'esercizio, quando è importate stabilire il corrispettivo riferito alla parte di obbligazione esigibile e quindi imputabile all'esercizio in corso, e invece la parte imputabile all'esercizio successivo.

Dal punto di vista dei funzionari, però, tale cambiamento non potrà essere immediato o completo nel breve periodo poiché gli stessi necessiteranno di tempo per imparare ad allocare correttamente le spese e addottrinarsi nel predisporre le previsioni dettagliate, andando a modificare un processo già interiorizzato da diversi anni; soprattutto nel Comune di Vaiano dove la formazione non è stata estesa a tutto il personale ma soltanto ad alcuni funzionari dell'Area5.

Bisogna poi sottolineare che il cambiamento della finalità di bilancio non è più orientata all'interno, ovvero per verifiche di controllo di gestione del singolo ente, ma orientata all'esterno, per essere interpretato da stakeholder esterni.

La nuova finalità del bilancio permette (i) di avere un prospetto più trasparente ed in grado di rappresentare come e quali servizi il Comune eroga ai cittadini e (ii) una maggiore cognizione dei destinatari della spesa (cfr. il piano dei conti con la divisione dei capitoli secondo destinatari: amministrazioni locali o soggetti privati). Un ulteriore cambiamento radicale di mentalità richiesto ai dipendenti pubblici è presentato dall'introduzione della contabilità finanziaria di competenza di cassa. Queste variazioni di considerazione delle voci di spesa permetterà di verificare la sostenibilità finanziaria dell'ente, e comporterà un

cambiamento nella classificazione della spesa secondo un diverso criterio temporale: non si devono più appostare le previsioni di uscita nel momento in cui vengono impegnate, ma nel momento in cui saranno liquidate.

Per il 2016 è prevista l'adozione del bilancio finanziario autorizzatorio almeno triennale, di competenza di cassa<sup>49</sup> (le previsioni di cassa solo per il primo anno). Nell'ordinamento contabile torna una forte attenzione all'equilibrio di cassa: per questo le previsioni di cassa dovrebbero essere formulate in modo ragionato e non in base alla semplice somma dei residui iniziali riaccertati e alla previsione di competenza.

Da alcuni anni, a causa del Patto di stabilità formulato in termini di competenza mista (che comprende le entrate e spese finali rilevate in termini di competenza finanziario per la parte corrente e in termini di cassa per la parte in conto capitale), e del d.l. n. 78/2009, per cui il funzionamento che impegna la spesa deve attestare la compatibilità dell'impegno con la capacità di pagamento ha comportato che gli Enti locali hanno iniziato a formulare dei budget di cassa per le spese in conto capitale, così da non assumere impegni non compatibili con il rispetto del Patto di stabilità.

Il recente d.l. n. 35/2013 per la concessione di spazi finanziari agli enti locali al fine di smaltire la mole dei pagamenti bloccati dal Patto di stabilità, ha evidenziato che probabilmente il d.l. n. 78/2009 è stato da molti disatteso; l'applicazione di questo principio avrebbe garantito il rispetto degli obiettivi senza ritardi dei pagamenti, ma avrebbe depresso ancora di più gli investimenti, già compressi dal combinato disposto del Patto di stabilità e dei tagli sulla parte corrente, che rendono ancora meno sostenibile l'indebitamento, e quindi ne hanno limitato il ricorso da parte degli enti locali.

Dal punto di vista organizzativo, come già citato, non ci sono stati cambiamenti radicali, la ragione di questa decisione è stata principalmente una:

---

<sup>49</sup> Il bilancio autorizzatorio di cassa era previsto in passato dall'ordinamento contabile degli enti locali, ma è importante ricordare che la l.d. n. 196/2009 nella sua prima formula prevedeva la progressiva adozione di un bilancio di sola cassa.



- Il comune di Vaiano ha un'organizzazione efficiente, efficace e funzionale nonostante la mancanza di personale dovuta a un pensionamento non reintegrato ed ha dovuto affrontare e attuare i cambiamenti delineati nel decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato con il 126/2014. Possiamo evincere che lo Stato abbia in qualche modo sottovalutato la dinamica temporale per la realizzazione completa del cambiamento, infatti l'interiorizzazione del processo di armonizzazione e l'effettivo utilizzo dei nuovi principi e schemi contabili richiederà più tempo rispetto a quello concesso.

Il Comune di Vaiano ha deciso di avvalersi della facoltà di rinviare al 2016:

- a) l'adozione del piano dei conti integrato;
- b) l'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale ed il conseguente affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria;
- c) l'adozione del bilancio consolidato.

La ragione principale di questa difficoltà non è individuabile nell'incapacità dell'ente di adattarsi al nuovo contesto normativo, bensì nell'uniformità dei dati che comporta un cambiamento radicale nel ciclo di stesura del bilancio fino ad ora utilizzato e nel personale dell'amministrazione pubblica. Come più volte è stato riportato nel risultato dell'intervista svolta in comune, il cambiamento vero e proprio necessita di un rinnovamento culturale e questo sarà possibile solo nel lungo periodo.

Un altro aspetto da non sottovalutare è l'introduzione del sistema informatico; senza un sistema informatico adeguato nessun ente sarebbe stato in grado di attuare l'armonizzazione.

Emerge, dunque, che l'aspetto di cambiamento culturale è stato in parte sottovalutato dallo Stato nel momento della delineazione del processo di armonizzazione per tutti gli enti pubblici e che il processo di omogeneizzazione dei sistemi contabili non si concluderà nel breve periodo.

## BIBLIOGRAFIA

- Annessi Pessina Eugenio, Steccoli Ilenia (2007), “Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convenienza forzata”, *Azienda Pubblica*.
- Beltrami A., Ruffini P., appunti e slide corsi di formazione sul tema dell’armonizzazione dei sistemi contabili.
- Bonetti, S., “L’applicazione degli IPSAS agli enti locali nell’ambito del New Public Management Approach: alcune riflessioni”, *Azienda Pubblica*, Vol. 2, 2010, pag. 288- 315.
- Borgonovi, E., Mussari, R., “Pubblico e privato: armonizzare gli opposti”, *Azienda Pubblica*, Vol. 2, 2011, pag. 103-121.
- Civetta Elisabetta, L’armonizzazione dei sistemi contabili, come passare dal D.P.R 194/1996 al nuovo sistema contabile; bilancio, contabilità e tributi, *progettoentelocale*, Maggioli editore 2013.
- Coperchione, E., “L’armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale”, *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012, pag. 83-99.
- D’Alessio, L., “Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica”, *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012, pag. 23-39.
- Dunleavy, P., Margetts, H., Tinkler, S. B. J., “New Public Management is dead-long live digital-Era Governance”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 2006, Londra.
- Fiorentino, L., “Il lento coordinamento della finanza pubblica”, *Giornale di diritto amministrativo*, Vol. 7, 2010, pag. 669-679.
- Grossi, G., Soverchia, M., “I risultati particolari e globali dell’Unione Europea: adozione degli IPSAS e redazione del bilancio consolidato”, *Azienda Pubblica*, Vol. 3, 2011, pag. 223-239.

- Kickert, W. J. M., “Public Governance in the Netherlands: an alternative to Anglo- American managerialism”, *Public Administration*, Vol. 75, 1997, pag. 731-752.
- Lazzini S., Ponzo S. (2007), Tendenze all’armonizzazione nel processo di riordino dell’ordinamento contabile degli enti locali, *Azienda Pubblica*, 2, pp. 243-267.
- Lombrano, A., Zanin, L., “Dalle prassi emergenti e dai principi contabili internazionali, una riflessione critica sul consolidamento degli enti pubblici locali”, *Azienda Pubblica*, Vol. 2, 2011, pag. 123-144.
- Marcon, G., “L’evoluzione delle teorie sui processi decisionali delle amministrazioni pubbliche, premesse per interpretazione della riforma contabile”, *Azienda Pubblica*, Vol. 3, 2011, pag. 207-221.
- Mazzoni, L. M., Paletta, A., (2008), “Economia e management dell’azienda pubblica, problemi storici ed evolutivi”, *Ed. Clueb*, Bologna.
- Mulazzani M. (a cura di), L’armonizzazione contabile delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi; contabilità e tributi, *progettoentelocale*, Maggioli editore 2013.
- Osborne, S. P., “The New Public Governance”, 2006, Edinburgh
- Perez, R., “L’accentramento della decisione finanziaria”, *Giornale di diritto amministrativo*, Vol. 7, 2010, pag. 679-683.
- Simone C., Mariani P., Vari articoli tratti dalla Repubblica Verso l’armonizzazione, in “La finanza Locale”, Rimini, Maggioli 2013
- Quecchia M., il nuovo ordinamento contabile degli Enti Locali, Rimini, Maggioli 2013.
- Yin, R., “Case study research, Design and methods, Sage Publications, , secon edition, 1994, pag.1-170.
- Tommasetti, A., (2008), “I sistemi contabili nelle Amministrazioni Pubbliche. Una prospettiva internazionale”, Giuffrè Editore, Salerno.

## **SITOGRAFIA**

<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>

<http://www.comune.vaiano.po.it/>

<http://www.istat.it/it/toscana>

<http://www.fondazioneifel.it/>

<http://www.istat.it/strumenti/definizioni/cofog.pdf>